



KAVRAMSAL MAKALE

**Maddi Duran Varlıkların BOBİ FRS ve VUK Kapsamında Karşılaştırılması**

Gökay ONUR, Bağımsız Araştırmacı, e-posta: [gokay.onur@outlook.com](mailto:gokay.onur@outlook.com)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6089-2309>

Doç. Dr. Nilgün KAYALI, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa, e-posta: [nilgun.kayali@cbu.edu.tr](mailto:nilgun.kayali@cbu.edu.tr)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6535-5847>

Prof. Dr. Ayşe NECEF YERELİ, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa, e-posta: [ayseyereli@gmail.com](mailto:ayseyereli@gmail.com)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3174-6473>

**Öz**

Muhasebede ortak bir dil ve raporlama sistemi oluşturulması amacıyla, finansal raporlama standartları geliştirilmiş ve ülkemizde de 2013 yılı itibarıyla bağımsız denetime tabi olan işletmelerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulamaları öngörülmüştür. 2014 yılında bağımsız denetim kapsamı, TFRS kapsamından ayrıştırılmış ve 2018 yılında uygulanmaya başlanmak üzere, bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS'leri uygulamayan işletmelere yönelik Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır. BOBİ FRS ile Vergi Usul Kanunu'nda (VUK), aynı olaylara ilişkin farklı hükümler bulunması, aynı olaydan kaynaklanan farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Özellikle mali tablolarda önemli bir paya sahip olmalarından dolayı, mali tabloları etkileme derecesi yüksek olan maddi duran varlıklara yönelik farklı uygulamalar, işletmelerin dönem sonuçlarını doğrudan etkilemektedir. VUK'a nazaran BOBİ FRS'ye göre düzenlenen mali tablolar, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve doğrulanabilir bilgi sunmakla birlikte finansal raporlamanın kalitesini artırmaktadır. Bu nedenle BOBİ FRS'nin kapsamının genişletilmesi faydalı finansal bilgiye erişim için önem taşımaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Maddi Duran Varlıklar, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Vergi Usul Kanunu.

**Makale Gönderme Tarihi:** 20.11.2021

**Makale Kabul Tarihi:** 01.03.2022

**Önerilen Atıf:**

Onur, G., Kayalı, N. ve Nefef Yereli A. (2022). Maddi Duran Varlıkların BOBİ FRS ve VUK Kapsamında Karşılaştırılması, *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(3): 298-323.



## Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences

2022, 5(3): 298-323. DOI:[10.26677/TR1010.2022.935](https://doi.org/10.26677/TR1010.2022.935)

ISSN: 2667-422X Dergi web sayfası: [www.sobibder.org](http://www.sobibder.org)



### CONCEPTUAL PAPER

## Comparison of Tangible Fixed Assets Within the Scope of FRS for LMSE and TPL

Gökay ONUR, Independent Researcher, e-mail: [gokay.onur@outlook.com](mailto:gokay.onur@outlook.com)  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6089-2309>

Associate Prof. Dr. Nilgün KAYALI, Manisa Celal Bayar University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Manisa, e-mail: [nilgun.kayali@cbu.edu.tr](mailto:nilgun.kayali@cbu.edu.tr)  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6535-5847>

Prof. Dr. Ayşe NECEF YERELİ, Manisa Celal Bayar University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Manisa, e-mail: [ayseyereli@gmail.com](mailto:ayseyereli@gmail.com)  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3174-6473>

### Abstract

In order to establish a common language and reporting system in accounting, financial reporting standards have been developed and it has been predicted that enterprises in our country, which are subject to independent audit, implement the Turkey Financial Reporting Standards (TFRS) as of 2013. In 2014, the scope of independent auditing was separated from the scope of TFRS and to be implemented in 2018, Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMSE) was published for businesses that are subject to independent audit but do not apply TFRS. The existence of different provisions regarding the same events in FRS for LMSE and the Tax Procedure Law (TPL) causes different results arising from the same event. Different applications for tangible fixed assets, which have a high degree of impact on the financial statements, especially because they have a significant share in the financial statements, directly affect the period results of the enterprises. Compared to the TPL the financial statements prepared according to the FRS for LMSE increase the quality of financial reporting, while providing realistic and relevant, comparable and verifiable information. Therefore, expanding the scope of FRS for LMSE is important for access to useful financial information.

**Keywords:** Tangible Fixed Assets, Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises, Tax Procedure Law.

**Received:** 20.11.2021

**Accepted:** 01.03.2022

### Suggested Citation:

Onur, G., Kayalı, N. and Nedef Yereli A. (2022). Comparison of Tangible Fixed Assets Within the Scope of FRS for LMSE and TPL, *Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 5(3): 298-323.

## GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki ticari sınırların neredeyse ortadan kalkması, işletmeler arasındaki rekabetin global ölçekte yaşanmasına neden olmuştur. Bu durumun önemli etkilerinden biri hiç kuşkusuz uluslararası ticaret hacminin ve uluslararası yatırımlara olan talebin artmasıdır. Uluslararası yatırımlarda da yatırımcıların en büyük ihtiyacı ve yatırım konusunda kullanacakları en önemli veri işletmelerin finansal tablolarıdır.

Finansal tabloların kullanılabilirlik derecesi gerçeğe uygunluğuyla doğru orantılıdır. Bir diğer ifadeyle, finansal tablolar ne kadar gerçekçi hazırlanırsa, kullanılabilirliği ve ihtiyaca uygunluğu da o kadar artacaktır. Bunun yanında finansal tabloların karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla belirli bir standartta hazırlanması gerekmektedir. Bir işletmenin, geçmiş dönemleri ile mevcut durumunun ya da başka işletmelerle karşılaştırılabilmesi için finansal tabloların belirli bir formatta düzenlenmesi gerekmektedir.

Birden çok ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ilgili ülkelerde farklı muhasebe uygulamalarıyla karşılaşmaları ya da finansal tabloların faaliyette bulunulan ülkelere göre farklı şekillerde düzenlenmesi birçok olumsuzluğa neden olmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının mali tabloları analiz ve yorumlama süreçlerini de etkileyen tüm bu olumsuzlukların önlenmesi ve muhasebede ortak bir dil ve raporlama sistemi oluşturulması amacıyla finansal raporlama standartları geliştirilmiştir.

İşletmelerin yapıları ve faaliyette buldukları sektörler dolayısıyla belirli bir kalıba sokulmaları yani tek tip finansal raporlamaya tabi tutulmaları kimi haklı gerekçelerle olumsuz olarak nitelendirilse de özellikle uluslararası platformda karşılaştırmalar yapılabilmesi için zaruridir.

Bu amaçla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nca (International Accounting Standards Board - IASB), 2001 yılından itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) geliştirilmekte ve yayımlanmaktadır (KGK, IASB nedir?). Bağımsız ve düzenleyici bir yapı olan Kurul, mali tablolarda yüksek kalitede bilgi sağlayan, karşılaştırılabilir, şeffaf, anlaşılabilir ve uygulanabilir uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmeyi amaçlamaktadır (Alataş ve Kılıç, 2018: 456). Kurul tarafından yayımlanan standartların ülkemize yansımaları 2011 yılında gerçekleşmiş ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'yle (KHK) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile de Kurum'a, Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) yayımlama yetkisi verilmiştir.

TTK 88(2) maddesine göre, mali tablolara uluslararası piyasalarda geçerlilik kazandırmak ve uygulamada birliği sağlamak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, ilgili düzenlemeleri belirleme ve yayımlama yetkisi sadece KGK'ye aittir. Kısacası, TTK uyarınca konu ile ilgili yetkili tek kurum KGK'dir.

KGK, 2013 yılından itibaren, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin mali tablolarının düzenlenmesinde TFRS'lerin kullanılmasını öngörmüştür. Bağımsız denetim kapsamıyla, TFRS uygulama kapsamının aynı olması, ileriki yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişlemesiyle birlikte birçok işletmenin TFRS'leri uygulamasını gerekli hale getireceği; bu durumun da söz konusu işletmelerin ilave maliyetlerle karşılaşmalarına neden olacağı değerlendirilmiştir. Ayrıca gelişmiş ülkelerde ve Avrupa Birliği (AB) üyesi olan ülkelerde UFRS kapsamının sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlı olduğu; diğer işletmelerin ise UFRS'lere kıyasla uygulaması daha kolay ve az maliyetli olan finansal raporlama sistemlerini uyguladıkları görülmüştür (KGK, TFRS uygulama kapsamının genel olarak KAYİK'lerle sınırlandırılmasının amacı nedir?). Bu nedenlerle 2014 yılında bağımsız denetim kapsamı ile TMS uygulama kapsamı birbirlerinden

ayrıştırılmış ve TMS uygulama kapsamı kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK)\* sınırlandırılmıştır. KAYİK harici işletmelerin gönüllü olarak TMS'leri uygulamalarına izin verilmiş, TMS'leri uygulamayan işletmelerin de yeni bir düzenleme yapılana kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni (MSUGT) kullanmaları istenmiştir (26 Ağustos 2014 tarihli, 29100 sayılı Resmi Gazete).

Vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin, mükelleflerin vergi matrahlarının doğru bir şekilde tespit edilmesine yönelik olduğu göz önüne alınca; VUK'a dayanılarak yayımlanan MSUGT'lerde de nihai amacın mükelleflerin vergi matrahlarının takdir ve tespit edilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda da mali tabloların, faydalı, karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi sunumundan uzaklaştığı görülmüştür. Bu nedenle, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar bahsi geçen olumsuzlukların giderilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS'leri uygulamayan işletmelerin mali tablolarının düzenlenmesinde MSUGT'lere ilave olarak uygulanması için "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" (KGG 41 sayılı Kurul Kararı) 30 Aralık 2014 tarihli, 29221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte MSUGT'lerdeki eksikliklerin ve olumsuzlukların önlenmesi ve ilgili konulara ilişkin temel kurallar getirilmesi amaçlanmıştır (KGG, BOBİ FRS 2017 sürümü).

2018 yılında da bahsedilen düzenleme yapılmış ve bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS'leri uygulamayan işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında, MSUGT'lerin ve İlave Hususlar'ın yerini alan BOBİ FRS yayımlanmıştır.

Bu doğrultuda çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde literatür taramasına, ikinci bölümde VUK'a göre henüz çok yeni bir düzenleme olmasından dolayı BOBİ FRS ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise VUK ve BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklara yönelik hükümlerin karşılaştırması yapılmış ve temel farklılıklar belirtilmiştir. Bazı karşılaştırmalarda örnek uygulamalara yer verilerek, hükümlerden kaynaklanan farklılıkların sonuçları üzerindeki etkisinin gösterilmesi amaçlanmıştır.

## **LİTERATÜR TARAMASI**

Aytaç ve Gücenme Gençoğlu (2020) çalışmalarında, maddi duran varlıklara yönelik; ilk kayıt, maliyet bedellerinin tespiti, sonraki dönemlerde ölçümleri ve amortisman hesaplanması konularını TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'deki hükümlere göre karşılaştırmışlardır. Standartların, borçlanma maliyetleri ile vade farklarını uygulama gibi bazı konularda farklılık içermesine rağmen, özellikle maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde ölçümleri ve amortisman uygulamalarında MSUGT ile oldukça farklı olduğunu; buna rağmen standartların, vergi için muhasebe anlayışının hakim olduğu ülkemizde, faydalı finansal bilgi için raporlama anlayışının benimsenmesinde ciddi katkılar sağlayacağını belirtmişlerdir.

Sabuncu (2019) çalışmasında, BOBİ FRS'de ve VUK'ta yer alan hükümlere göre maddi duran varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi konularını karşılaştırmış, iki uygulama arasında benzerliklerden çok farklılıkların (1 yıl üzeri vade farklarının muhasebeleştirilmesi, amortisman konusu, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, sonraki dönemlerde ölçüm, finansal

---

\* KAYİK: Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, bankalar, halka açık şirketler, finansal kiralama şirketleri, finansman şirketleri, faktoring şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, istihdam ettikleri çalışan sayısı, işlem hacimleri ve benzeri ölçütlere göre önemli derecede kamuoyunu ilgilendirdiği için KGG tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır (660 sayılı KHK md 2-ğ).

tablolardan çıkarılma durumunda ortaya çıkan kazanç ya da kayıpların muhasebeleştirilmesi) bulunduğunu ve Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) yeni hesaplara ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.

Karataş Aracı ve Bekçi (2019) çalışmalarında, mali tabloların sunuluşuna ilişkin ilkeler ve kavramsal çerçeve açısından TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT hükümlerini karşılaştırmışlardır. Buna göre BOBİ FRS'de yer alan hükümlerin, orta ölçekli işletmeler için MSUGT'de yer alan hükümlerle, büyük ölçekli işletmeler için de TMS/TFRS hükümleriyle benzer olduğunu; bu durumun da bazı uygulamalarda kolaylığa, bazı uygulamalarda da gerçeğe uygun sunum ilkesinden uzaklaşılmasına neden olduğunu belirtmişlerdir.

Çanakçıoğlu (2018) çalışmasında, maddi duran varlıkların ilk ölçümleri, aktifleştirildikten sonraki ölçümleri ve değer düşüklüğü konularını VUK, BOBİ FRS ve TMS/TFRS açısından incelemiştir; maddi duran varlıkların ilk ölçümünde VUK ve standartlar arasında kayda değer bir farklılık bulunmamasına rağmen sonraki ölçümlerinde önemli farklılıklar olduğunu belirtmiştir. Buna göre; maddi duran varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değerleriyle izlenebilmeleri için standartlarda yer alan uygulamaların VUK'ta olmaması, VUK'a göre düzenlenen finansal tabloların gerçeklikten uzaklaşmasına ve bu yüzden finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye erişiminde sıkıntı yaşamalarına sebep olmaktadır.

Ataman vd., (2018) çalışmalarında, MSUGT'ye göre düzenlenen temel mali tabloları (bilanço ve gelir tablosu) BOBİ FRS'ye ilişkin gerekli düzeltme kayıtlarını yaparak tekrar hazırlamışlar ve iki düzenlemeye göre oluşturulan temel mali tabloları rasyo analizine tabi tutup, ortaya çıkan farklılıkları incelemişlerdir. Sonuç olarak BOBİ FRS'ye göre hazırlanan mali tablolarda birçok unsurun (bir yılı aşan vade farkları, arsaların binalardan ayrı aktifleştirilerek amortisman hesaplamalarından çıkarılması vb.) aktifleştirilmeyip gider olarak kaydedilmesinden dolayı hesaplanan oranların değiştiğini belirtmişlerdir.

Uzun (2018) çalışmasında, maddi duran varlıklara dair, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK'taki hükümleri karşılaştırmış; BOBİ FRS'deki hükümlerin genel olarak TMS/TFRS'lerdeki hükümlerle uyumlu ancak VUK'taki hükümler ile birçok yönden farklı olduğunu belirtmiştir.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2018) çalışmalarında, BOBİ FRS'ye ilişkin hükümleri, MSUGT/VUK ve TMS/TFRS'ye ilişkin hükümler ile karşılaştırmışlardır. Buna göre BOBİ FRS'nin genel olarak MSUGT/VUK'u tamamlayıcı özellikte olduğunu, TMS/TFRS'ye kıyasla bazı eksiklikleri olmasına rağmen uygulanmasının daha kolay olmasından dolayı büyük ölçekli ve orta ölçekli işletmelerin standartları rahatlıkla uygulayabileceklerini belirtmişlerdir.

Doğan (2018) çalışmasında, BOBİ FRS'de yer alan hükümler ile VUK/MSUGT'de yer alan hükümleri karşılaştırmış; BOBİ FRS'nin faydalı, güvenilir, karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sağladığını, VUK/MSUGT'nin ise bazı hükümlere yer verilmemiş olmasından ve bazı uygulamaların ihtiyari bırakılmasından dolayı faydalı bilgi sağlayamadığını belirtmiştir.

## **BOBİ FRS ile İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

BOBİ FRS Hakkında Tebliğ, 29 Temmuz 2017 tarihli, 30138 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmış; 1 Ocak 2018 ve izleyen hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS'leri uygulamayan işletmelerin bireysel ve konsolide mali tablolarının faydalı, güvenilir, karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunumunu amaçlamaktadır.

Bu noktada “bağımsız denetim” konusuna değinmekte yarar bulunmaktadır. Giriş Bölümü’nde belirtildiği gibi bağımsız denetime tabi olma şartları yıllar itibarıyla değiştirilmiştir. Yıllar itibarıyla bağımsız denetime tabi olma şartlarına Tablo 1’de yer verilmiştir.

**Tablo 1.** Yıllar İtibarıyla Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları

Kriterler Yıllar	Aktif Toplamı	Yıllık Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı
<b>2013</b>	150 milyon TL ve üstü	200 milyon TL ve üstü	500 ve üstü
<b>2014</b>	75 milyon TL ve üstü	150 milyon TL ve üstü	250 ve üstü
<b>2015</b>	50 milyon TL ve üstü	100 milyon TL ve üstü	200 ve üstü
<b>2016</b>	40 milyon TL ve üstü	80 milyon TL ve üstü	200 ve üstü
<b>2018</b>	35 milyon TL ve üstü	70 milyon TL ve üstü	175 ve üstü

\* 2018 yılında belirlenen kriterler değiştirilmemiş olup halen geçerli olduğu için, tabloda 2019 ve sonraki yıllara yer verilmemiştir (2016 yılında belirlenen kriterler, 2017 yılında değiştirilmeden geçerliliğini koruduğu için, 2017 yılı da tabloda yer almamıştır).

**Kaynak:** (28537, 28941, 29254, 29658, 30432 sayılı Resmi Gazeteler).

BOBİ FRS, yapılan incelemeler, kullanıcılardan alınan görüşler ve geri bildirimler doğrultusunda revize edilmiş ve BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkında Kurul Kararı 30 Mart 2021 tarihli, 31439 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak, 1 Ocak 2021 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Kurul Kararı’nın 5.maddesine göre işletmeler, varsa bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle beraber belirlenen üç kriterden en az ikisinin asgari değerlerini art arda iki raporlama döneminde aşmaları halinde, izleyen raporlama döneminde “büyük işletme” olarak değerlendirilmektedir. Bu üç kriter şunlardır\*:

- Aktif toplamı: 200 milyon TL ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı: 400 milyon TL ve üstü,
- Ortalama çalışan sayısı: 250 ve üstü.

Büyük işletme kriterlerini sağlayan işletmeler, art arda iki raporlama döneminde, belirlenen kriterlerden en az ikisinin asgari değerlerinin altında kalmaları halinde, büyük işletme olarak değerlendirilmeyecektir.

Kurul Kararı’nda büyük işletme olarak değerlendirilmenin kriterlerine bu şekilde yer verilmişken, BOBİ FRS’ye tabi olan diğer işletme türüne yani orta ölçekli işletmelere dair bir ifade bulunmamaktadır. Buradan hareketle, büyük işletme kriterlerini sağlamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin “orta ölçekli işletme” olarak değerlendirildiğini söylemek mümkündür. Dolayısıyla orta ölçekli işletmelerin kriterleri de şu şekilde sıralanabilir\*\*:

\* BOBİ FRS’nin ilk halinde (2017 sürümü) bu ölçütler; aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olarak belirlenmiştir. KGK verilerine göre zorunlu olarak TFRS’leri uygulayan işletmeler hariç, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin önceki kriterlere göre yaklaşık %67’si büyük işletme kriterlerini sağlamaktadır. Büyük işletme kriterlerinde belirtilen aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı kriterlerinin güncellenmesiyle (yükseltilmesiyle) birlikte, büyük işletmelere yönelik ek yükümlülükler daha az sayıda işletme için zorunlu hale gelmiştir.

\*\* Kriterlerde yer verilen asgari değerler bağımsız denetime tabi olma şartları, azami değerler ise büyük işletme olarak değerlendirilme şartlarıdır.

- Aktif toplamı: 35 milyon TL ve üstü – 200 milyon TL altı,
- Yıllık net satış hasılatı: 70 milyon TL ve üstü – 400 milyon TL altı,
- Çalışan sayısı: 175 ve üstü – 250 altı.

Mali tablolarını gönüllü olarak TFRS'lere göre düzenleyen işletmeler, en az iki yıl TFRS'leri uygulamadıkça, BOBİ FRS'ye göre mali tablolarını düzenleyememektedir. Mali tablolarını BOBİ FRS'ye göre düzenleyen işletmeler de en az iki yıl BOBİ FRS'yi uygulamadıkça, gönüllü olarak TFRS'lere göre mali tablolarını düzenleyememektedir.

İşletmelerin türlerine göre hangi düzenlemeyi uygulayacakları/uygulayabilecekleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2.** Düzenlemelerin Kapsamı

Uygulama İşletme	Bağımsız Denetim	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
KAYİK	√	√	-	-
Büyük Ölçekli İşletme	√	*	√	-
Orta Ölçekli İşletme	√	*	√	-
Küçük Ölçekli İşletme	-	-	-	√

\* Büyük ölçekli işletmeler ve orta ölçekli işletmeler, gönüllü olarak TMS/TFRS'leri uygulayabilirler.

**Kaynak:** (Ataman ve Cavlak, 2017: 156).

BOBİ FRS'nin özelliklerini genel hatlarıyla aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (KGK, BOBİ FRS 2017 Sürümü):

- 27 bölümden oluşmakta ve işletmelerin karşılaşabilecekleri muhasebe işlemlerine ilişkin esasları içermektedir. Bu sayede, finansal tabloların hazırlanmasında başka bir standart setine ihtiyaç duyulmamasını sağlamaktadır.
- AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımıyla ve düzenlemeleriyle, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla uyumludur. Orta ölçekli işletmelere ilişkin maliyet esaslı finansal raporlama benimsenmiş, büyük işletmelere yönelik olarak da ek yükümlülükler getirilmiştir\*.
- Ek olarak bireysel ve konsolide finansal tablo örnekleri ile tanımlar sunulmuştur.
- Standartlar ve ekler, ayrı ayrı tebliğler halinde değil, bir bütün olarak yayımlanmıştır.

\* Büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak, konsolide ve bireysel mali tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmak ve Dipnotlar Bölümü'nde, yalnızca büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar kısmında (net satış hasılatı, ilişkili taraflar ile yapılan işlemler, bağımsız denetçiye/denetim kuruluşuna ödenen ücretler) belirtilen açıklamaları yapmak zorundadır.

## MADDİ DURAN VARLIKLARIN BOBİ FRS ve VUK KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRILMASI

Maddi duran varlıklara yönelik muhasebe ilkeleri BOBİ FRS'de; kapsam ve ilk kayıt, sonraki ölçüm, amortisman, değer düşüklüğü ve finansal tablo dışı bırakma başlıkları altında açıklanmıştır. Çalışmada da VUK ve BOBİ FRS'nin farklılaştığı temel noktalar aynı başlıklar altında ve aynı sıralama takip edilerek açıklanacaktır.

Farklılıkların daha net anlaşılabilmesi için bazı bölümlerde örnek uygulamalara ve bu uygulamalara yönelik muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Söz konusu muhasebe kayıtları yapılırken KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı kullanılmıştır.

Örnek uygulamalarda tüm vergiler ve muhasebe kayıtlarının farklılaşmasından kaynaklanabilecek ertelenmiş vergi (varlığı/yükümlülüğü) göz ardı edilmiştir.

### Kapsam ve İlk Kayıt

Maddi duran varlık kapsamı konusunda uygulamalar arasında iki temel farklılık göze çarpmaktadır.

VUK'a göre değeri 1.500 TL'yi aşmayan varlıklar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılabilir (522 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği). Bu tutar her yıl Maliye Bakanlığı tarafından güncellenmektedir. Ekonomik ve teknik olarak bütünlük arz eden varlıkların topluca değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin; yönetim bölümünde kullanılmak üzere, tanesi 200 TL'den alınan 10 tane sandalye, 2.000 TL olarak topluca aktifleştirilmelidir. 1.500 TL'ye alınan bir yazıcı ise aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılabilir. BOBİ FRS'de ise herhangi bir alt sınır olmaksızın, maliyeti veya değeri güvenilir olarak belirlenebilen ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama ihtimali olan varlıklar aktifleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre değer artış kazancı, kira geliri veya her ikisini de kazanmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır. VUK'ta böyle bir ayırım yoktur ve ilgili gayrimenkuller maddi duran varlık kapsamındadır (Doğan, 2018: 124).

İki uygulama arasında ilk kayıt kapsamında önemli farklılıklar vardır. BOBİ FRS ve VUK'ta maddi duran varlıklar, ilk kayıt anında maliyet bedeliyle ölçülmekte olup, maliyet bedelinin kapsamı farklıdır.

VUK'a göre varlık edinimi sırasında katlanılan bazı giderleri (Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergisi, kıymet takdiri, komisyon, vb.) ilgili varlığın maliyetine eklemek ya da genel giderler arasında göstermek mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. BOBİ FRS'de ise böyle bir ihtiyarilik yoktur ve söz konusu giderler varlığın maliyet bedeline eklenmelidir. Ayrıca varlığın sökülmesi, taşınması ve yerleştirildiği alanın restorasyonu ile ilgili maliyetlere ilişkin tahminler BOBİ FRS'de varlığın maliyetine eklenir. VUK'ta ise ilgili giderlere yönelik bir düzenleme yoktur.

**Örnek 1\*** : NC İşletmesi, 100.000 TL karşılığında makine almış ve makinenin nakliyesi için 2.000 TL, montajı için 2.500 TL, yerleştirileceği alanın hazırlanmasına yönelik 500 TL, makineyi kullanacak personellerin eğitimi için de 1.500 TL gidere katlanmıştır. Ayrıca satın alma işlemi sırasında 4.000 TL komisyon ödenmiş, makinenin yararlı ömrü sonunda sökülmesi ve

\* (Özbirecikli vd., 2017: 223-224)'ten uyarlanmıştır.



yerleştirildiği alanın restorasyonu için yapılacak olan harcamanın bugünkü değeri 1.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu durumda makinenin maliyetine dahil edilecek unsurlar VUK ve BOBİ FRS'ye göre Tablo 3'te gösterildiği gibi olacaktır.

**Tablo 3.** VUK ve BOBİ FRS'ye Göre Maliyet Bedeline Dahil Edilecek Giderler

Giderler	TL	VUK	BOBİ FRS
Satın Alma	100.000	√	√
Nakliye	2.000	√	√
Montaj	2.500	√	√
Alanın Hazırlanması	500	√	√
Personellerin Eğitimi	1.500	X	X
Komisyon	4.000	*	√
Söküm ve Restorasyon	1.000	X	√
<b>TOPLAM</b>	<b>111.500</b>	<b>105.000 + 4.000</b>	<b>110.000</b>

Tabloda görüldüğü üzere, personellerin eğitimi için harcanan 1.500 TL iki uygulamada da makinenin maliyetine dahil edilmemiştir. Ödenen komisyon (4.000 TL) BOBİ FRS'ye göre makinenin maliyetine eklenmiş, VUK'a göre mükellefin tercihine bırakılmıştır. Makinenin yararlı ömrü sonunda sökülmesi ve yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin olarak katlanılacak olan (1.000 TL) gider BOBİ FRS'ye göre maliyete eklenmiş, VUK'a göre ise maliyete dahil edilmemiştir.

BOBİ FRS ile VUK'un ilk kayıt kapsamında farklılaştığı diğer konu vade farklarına yöneliktir. BOBİ FRS'ye göre bir yıldan uzun süreli ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, peşin fiyatları (vade farkları ayrıştırılarak) ile ölçülmekte; vade farkına ilişkin giderler etkin faiz yöntemine göre hesaplanıp faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. VUK'ta vade farkı ayrımı yoktur ve maliyet bedeline vade farkı da eklenmektedir.

**Örnek 2\*:** NC İşletmesi 01/01/2021 tarihinde 400.000 TL karşılığında kamyonet almıştır. Kamyonet fiyatının yarısı nakit olarak ödenmiş, geri kalan yarısının da 2 yıl içerisinde eşit taksitlerle ödeneceği konusunda satıcı firmayla anlaşma yapılmıştır. Piyasa faiz oranı %15'tir.

Bu varsayımlar doğrultusunda kamyonet, VUK'a göre 400.000 TL maliyet bedeliyle muhasebeleştirilecektir. BOBİ FRS'ye göre ise vade farkı ayrıştırılmalıdır. Bunun için kamyonetin bugünkü değeri hesaplanmalıdır.

$$\text{Bugünkü Değer (BD)} = 200.000 + [100.000 / (1 + 0,15)^1] + [100.000 / (1 + 0,15)^2]$$

$$\text{BD} = 200.000 + 86.957 + 75.614 = 362.571$$

Kamyonetin alış bedeli ile peşin fiyatı arasındaki fark (400.000 – 362.571 = 37.429 TL) vade farkı olarak kaydedilir. Bu farkın da (100.000 – 86.957 =) 13.043 TL'si ilk yıl için (328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabında), (100.000 – 75.614 =) 24.386 TL'si ikinci yıl için (428 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabında) vade farkı olarak kayıtlara alınır.

BOBİ FRS ile VUK'un farklılaştığı bir diğer nokta borçlanma maliyetleridir. BOBİ FRS'ye göre, normal koşullarda, amaçlanan kullanıma hazır hale gelmesi bir yıldan fazla süren maddi duran varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretilmesiyle direkt ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri, ilgili varlık kullanıma hazır duruma gelene kadar, maliyet bedeline eklenir.

\* (Güleç, 2018: 907)'den uyarlanmıştır.

Konu ile ilgili 163 ve 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerine göre de yatırımlar için kullanılan kredilerden kaynaklanan faiz giderleri ve döviz kredisi ile yurt dışından varlık satın alınması durumunda ortaya çıkan kur farkları, varlık aktifleştirilene kadar maliyete eklenmelidir. Söz konusu giderlerin, varlık aktifleştirildikten sonra ortaya çıkması durumunda ise varlık maliyetine eklenmesi ya da doğrudan gider yazılması mümkündür. Bu durum lehe oluşan kur farkları (yurt dışından döviz kredisi kullanılarak varlık satın alınması durumunda) için de geçerlidir ve yapılan tercih daha sonraki dönemlerde değiştirilmemelidir. Yani varlık aktifleştirildikten sonra ortaya çıkan finansman giderlerinin ilk yıl gider yazılıp, bir sonraki yıl maliyete eklenmesi kabul edilmemektedir.

Sonuç olarak BOBİ FRS'de belirtilen hususlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maliyete eklenmesi iki uygulama açısından da gereklidir. Varlık kullanıma hazır hale geldikten sonra ortaya çıkan giderler, BOBİ FRS'ye göre ilgili varlığın maliyetine eklenmeyip, gider olarak kaydedilmekte; VUK'a göre ise gider olarak kaydedilebileceği gibi varlığın maliyetine de eklenebilmektedir.

**Örnek 3\***: NC İşletmesi yeni bir depo yaptırmak amacıyla bir bankadan 500.000 TL kredi kullanmıştır ve kredinin tamamı depo inşaatı için harcanmıştır. Kredi kullanımını nedeniyle ilk yıl 50.000 TL, ikinci yıl 65.000 TL ve üçüncü yıl 90.000 TL faiz ödenecektir. Depo inşaatı 2 yılın sonunda tamamlanmıştır.

Örnek uygulamadaki depo, normal şartlar altında amaçlanan kullanıma hazır duruma gelmesi bir yıldan fazla süren bir maddi duran varlık olduğu için, amaçlanan kullanıma hazır hale gelene kadar (2 yıl) ortaya çıkan faiz giderleri, depo maliyetine eklenecektir. Bu durum iki uygulama için de geçerlidir. Depo kullanıma hazır hale geldikten sonra ortaya çıkan faiz gideri BOBİ FRS'ye göre maliyete eklenmeyecek; VUK'a göre ise mükellefin tercihinin göre maliyete eklenebilecektir. Dolayısıyla deponun maliyeti BOBİ FRS'ye göre (500.000 + 50.000 + 65.000 =) 615.000 TL olurken, VUK'a göre (500.000 + 50.000 + 65.000 + 90.000 =) 705.000 TL olabilecektir.

BOBİ FRS ile VUK'un farklılaştığı önemli bir nokta da arsa-bina ayrımıdır. BOBİ FRS'ye göre arsalar ile binalar, birbirlerinden ayrılabilir varlıklardır ve birlikte alınmış olsalar bile ayrı olarak muhasebeleştirilmelidir. VUK'ta ise böyle bir ayrım söz konusu değildir.

**Örnek 4\*\***: NC İşletmesi kendisine ait kayıtlı değeri 250.000 TL olan arsa üzerine, yeni yönetim binası yaptırmıştır. Yönetim binasının inşa maliyeti 750.000 TL'dir.

Bu varsayım doğrultusunda VUK'a göre öncelikle, arsa kayıtlı değeri (250.000 TL) ile "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabına aktarılacak, yönetim binası tamamlanunca da "Binalar" hesabına aktarılmış olacaktır. Dolayısıyla VUK'a göre yeni yönetim binasının maliyeti (250.000 + 750.000 =) 1.000.000 TL olacaktır. BOBİ FRS'ye göre ise arsa için herhangi bir işlem yapılmayacak ve yeni yönetim binasının maliyeti 750.000 TL olarak kayıtlara alınacaktır.

## Sonraki Ölçüm

Maddi duran varlıkların sonraki ölçümü konusunda VUK ve BOBİ FRS arasında çok önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle öncelikle BOBİ FRS'de yer alan hükümler belirtilecek ve örnek uygulamalar yardımıyla konu açıklanacaktır. Daha sonra VUK'taki durum ele alınacaktır.

\* (Acar vd., 2019: 13-14)'ten uyarlanmıştır.

\*\* (Sevilengül, 2020: 420-423)'ten uyarlanmıştır.

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar, sonraki ölçümlerinde defter değerlerinden, birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirilerek, maliyetleri ya da yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden değerlendirilmektedir.

Maliyet yöntemi ile yeniden değerlendirme yöntemi arasındaki temel fark, hangi değer hareketlerinin kayda alınacağına yöneliktir. Maliyet yönteminde varlıkların maliyet bedellerini aşmamak koşuluyla değer hareketleri kayıt altına alınmaktadır. Yeniden değerlendirme yönteminde ise maliyet bedelinden bağımsız olarak tüm değer hareketleri kayıt altına alınmaktadır. Yeniden değerlendirme işlemi, kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişilerin yanı sıra maddi duran varlık ile ilgili gerekli ve güncel bilgi sahibi kişilerce de yapılabilir.

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda maddi duran varlıkların, defter değerlerinde oluşan artış özkaynaklarda "Yeniden Değerleme Yedeği" hesabında gösterilmelidir. Ancak varlıklar ile ilgili daha önceden zarara yansıtılan değer azalışı varsa, cari dönemde gerçekleşen değer artışı, zarara yansıtılan değer azalışı kadar kara yansıtılır. Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda maddi duran varlıkların, defter değerlerinde azalış olması durumunda, azalış tutarı Kar veya Zarar Tablosu'nda, varlıkların kullanıldığı işletme fonksiyonlarına yönelik giderlerin yer aldığı hesapta gösterilmelidir. Ancak varlık ile ilgili daha önceden özkaynaklarda raporlanan değer artışı varsa, cari dönemde gerçekleşen değer azalışı öncelikle özkaynaklarda kayıtlı bulunan tutardan mahsup edilir.

## Maliyet Modeli

**Örnek 5\***: NC İşletmesi 01/01/2019 tarihinde 400.000 TL karşılığında kamyon almıştır. Kamyonun yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş ve amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman tercih edilmiştir. NC İşletmesi değerlendirme yöntemi olarak maliyet modelini kullanmaktadır.

31/12/2020 tarihinde kamyonun gerçeğe uygun değeri 255.000 TL'dir.

31/12/2021 tarihinde kamyonun gerçeğe uygun değeri 153.000 TL'dir.

Bu varsayımlar altında yapılacak olan işlemler şöyledir:

Net Defter Değeri = Maliyet Bedeli – (Birikmiş Amortismanlar + Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılıkları)

Amortisman Tutarı =  $400.000 / 5 = 80.000$

Birikmiş Amortismanlar (2019 ve 2020 yıllarında ayrılan amortisman) =  $80.000 + 80.000 = 160.000$

31/12/2020 tarihinde kamyonun net defter değeri  $[400.000 - (160.000 + 0)]$  240.000 TL iken aynı tarihte gerçeğe uygun değeri 255.000 TL'dir. Bu durumda herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2021 yılının amortisman tutarı (80.000) ile kamyonun birikmiş amortismanı ( $160.000 + 80.000$ ) 240.000 TL olmuştur.

31/12/2021 tarihinde kamyonun net defter değeri  $[400.000 - (240.000 + 0)]$  160.000 TL iken gerçeğe uygun değeri 153.000 TL olduğu için  $(160.000 - 153.000 =)$  7.000 TL değer düşüklüğü gerçekleşmiştir ve bunun kayıtlara alınması gerekmektedir.

---

\* (Acar vd., 2019: 69-70)'den uyarlanmıştır.

		/31.12.2021/	
1	659 DİĞER FAAL. ÇEŞ. GİD. VE ZAR.	7.000	
	257 M. D. V. DEĞER DÜŞ. KAR.		7.000
/			

2021 yıl sonu finansal durum tablosunda kamyon; 400.000 TL maliyet bedeli, 240.000 TL birikmiş amortismanı ve 7.000 TL değer düşüklüğü karşılığı olmak üzere 153.000 TL net defter değeri ile gösterilmiş olacaktır. Kamyonun yararlı ömrünün son iki yılında (2022-2023) 153.000 TL üzerinden amortisman ayrılacak ve ilgili yıllarda amortisman tutarı (153.000 / 2 =) 76.500 TL olacaktır.

### Yeniden Değerleme Modeli

**Örnek 6:** Örnek 5'teki varsayımlar doğrultusunda aşağıdaki işlemler yapılacaktır. 31/12/2020 tarihinde (255.000 – 240.000 =) 15.000 TL'lik değer artışı söz konusudur ve bu değer artışının kayıtlara alınması gerekmektedir\*.

15.000 TL'lik değer artışı, kamyonun defter değerini ve birikmiş amortismanını artırır. Öncelikle değer artış oranı hesaplanır.

Değer Artış Oranı = Değer Artışı / Net Defter Değeri

Değer Artış Oranı = 15.000 / 240.000 = 0,0625

Kamyonun Defter Değerindeki Artış = 400.000 x 0,0625 = 25.000

Kamyonun Birikmiş Amortismanındaki Artış = 160.000 x 0,0625 = 10.000

		/31.12.2020/	
1	254 TAŞITLAR	25.000	
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		10.000
	551 M. D. VAR. Y. D. ARTIŞLARI		15.000
/			

2020 yıl sonu finansal durum tablosunda kamyon; 400.000 TL maliyet bedeli, 25.000 TL değer artışı, 160.000 TL birikmiş amortismanı ve 10.000 TL birikmiş amortisman artışı olmak üzere 255.000 TL net defter değeri ile gösterilmiş olacaktır.

31/12/2021 tarihinde kamyonun gerçeğe uygun değeri 153.000 TL'dir. Öncelikle 2021 yılı için amortisman ayrılacaktır. Amortisman tutarı (255.000 / 3 =) 85.000 TL'dir ve bu durumda

\* BOBİ FRS'de belirtilmese de KGK tarafından yayımlanan maddi duran varlıklar ile ilgili modüle göre, yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değeri düzeltilirken, brüt yöntem veya net yöntem kullanılabilir. Örnek uygulamada brüt yöntem kullanılmıştır. Net yöntemde öncelikle varlık için ayrılan birikmiş amortisman tutarı, varlığın defter değerinden mahsup edilir (birikmiş amortisman tutarı sıfırlanır) ve varlığın net defter değerine ulaşılır. Yeniden değerlendirme sonucunda da değer artış tutarı doğrudan varlık hesabına kaydedilir (net defter değeri, yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir).

kamyonun net defter değeri (255.000 – 85.000 =) 170.000 TL olmuştur. Dolayısıyla kamyonda (170.000 – 153.000 =) 17.000 TL'lik değer düşüklüğü söz konusudur.

17.000 TL'lik değer düşüklüğü, kamyonun defter değerini ve birikmiş amortismanını azaltır. Öncelikle değer azalış oranı hesaplanır.

Değer Azalış Oranı = Değer Azalışı / Net Defter Değeri

Değer Azalış Oranı = 17.000 / 170.000 = 0,1

Kamyonun Defter Değerindeki Azalış = 425.000 x 0,1 = 42.500

Kamyonun Birikmiş Amortismanındaki Azalış = 255.000 x 0,1 = 25.500

		/31.12.2021/	
2	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	25.500	
	551 M. D. VAR. Y. D. ARTIŞLARI	15.000	
	659 DİĞER FAAL. ÇEŞ. GİD. VE ZAR.	2.000	
	254 TAŞITLAR		42.500

Yapılan bu kayıttan sonra, 2021 yıl sonu finansal durum tablosunda kamyonun net defter değeri 153.000 TL gözükmektedir. Kayıttan görüldüğü üzere gerçekleşen değer azalışı öncelikle "Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabından düşülmüş, artan tutar da kar veya zarar tablosu ilgili hesabına kaydedilmiştir.

Sonraki ölçüm ile ilgili olarak VUK'ta, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi 2004 yılına kadar Maliye Bakanlığı'nın belirlediği değerlendirme oranları kullanılarak yapılmıştır. Bilanço esasına göre defter tutan, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ile bu kıymetlere ayrılmış bulunan amortismanları, Bakanlığın belirlediği oranları kullanarak yeniden değerlemeye tabi tutmuşlar ve hesaplanan değer artışlarını özkaynaklarda, "522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabına kaydetmişlerdir.

Konu ile ilgili VUK mükerrer madde 298'de, 30 Aralık 2003 tarihli, 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5024 sayılı Kanun ile değişiklik yapılarak yeniden değerlendirme uygulamasına son verilmiş ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçilmiştir. Enflasyon düzeltmesi 2004 yılında uygulanmış ancak daha sonraki yıllarda uygulama için gereken şartların oluşmaması nedeniyle bir daha uygulama imkanı bulunamamıştır.

Enflasyon düzeltmesi uygulaması için "fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması" gerekmektedir\*. Her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde enflasyon düzeltmesi uygulanamamaktadır.

25 Mayıs 2018 tarihli, 30431 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7144 sayılı Kanunun 5.maddesi ile VUK'a Geçici 31.madde eklenmiş ve tam mükellefiyete tabi, bilanço esasına göre defter tutan

\* Bu şartların gerçekleşmesi durumunda BOBİ FRS'ye göre kayıt yapan işletmeler de maliyet bedeliyle ölçülen varlıkları için BOBİ FRS "25.Bölüm-Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" uyarınca enflasyon düzeltmesi yaparlar.

gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla aktiflerinde var olan taşınmazları için 30 Eylül 2018 tarihine kadar yeniden değerlendirme hakkı tanınmıştır.

Konu ile ilgili 500 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 6 Temmuz 2018 tarihli, 30470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yeniden değerlendirme oranı, ilgili varlığın enflasyon düzeltmesi uygulanan son bilançoda (31/12/2004) var olmasına, söz konusu bilançoda yer almıyorsa edinildiği tarihe göre belirlenmektedir.

Tebliğe göre yeniden değerlendirme sonucunda meydana gelen değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir hesapta gösterilmeli ve değer artışının %5'i oranında vergi beyan edilip ödenmelidir. Örneğin; 31/12/2004 tarihli bilançoda var olan bir taşınmaz ile ilgili yeniden değerlendirme yapılması durumunda, taşınmazın maliyet bedeli ve birikmiş amortismanı 2,97727\* ile çarpılarak değer artışı hesaplanacak ve taşınmazın net defter değerinde gerçekleşen artış özkaynaklara (522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabına) kaydedilecektir.

9 Haziran 2021 tarihli, 31506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7326 sayılı Kanunun 11.maddesiyle, VUK'un Geçici 31.maddesine eklemeler yapılmıştır. Buna göre, tam mükellefiyete tabi, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktiflerinde var olan taşınmazları ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için 31 Aralık 2021 tarihine kadar bir kez daha yeniden değerlendirme hakkı tanınmıştır.

7326 sayılı Kanun ile 7144 sayılı Kanun arasında çok önemli iki fark bulunmaktadır. Bunlardan ilki, 7326 sayılı Kanuna göre ilgili mükelleflere taşınmazları haricinde amortismanına tabi iktisadi kıymetleri (taşıtlar, demirbaşlar, makine ve cihazlar, vb.) için de yeniden değerlendirme hakkı tanınmış olmasıdır. İkinci fark ise 7144 sayılı Kanuna göre yeniden değerlendirme sonucunda ilgili varlıkta meydana gelen değer artış tutarının %5'i oranında beyan edilip ödenmesi gereken vergi oranı %2'ye indirilmiştir. Bu farklılıklar haricinde, 7144 sayılı Kanunda konu ile ilgili yer alan hükümlere 7326 sayılı Kanunda da yer verilmiştir.

7326 sayılı Kanuna istinaden, konu ile ilgili 16 Temmuz 2021 tarihli, 31543 sayılı Resmi Gazete'de 530 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğe göre, enflasyon düzeltmesi uygulanan son bilançoda (31/12/2004) var olan ve daha önce yeniden değerlendirme yapılmamış (7144 sayılı Kanundan yararlanılmamış) iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ve birikmiş amortismanı 5,80675\*\* ile çarpılarak değer artışı hesaplanacaktır. Daha önce yeniden değerlendirme yapılan (7144 sayılı Kanundan yararlanılarak) taşınmazlar için ise yeniden değerlendirme oranı 1,87907\*\*\* olarak belirlenmiştir.

---

\* Bu oran, 31/12/2004 tarihli bilançoda var olan taşınmazlar için geçerlidir. Söz konusu bilançoda var olmayan taşınmazlar için yeniden değerlendirme oranı ilgili varlığın edinildiği tarihe göre değişmektedir. Oranın hesaplanmasında Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından belirlenen Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) kullanılmaktadır. 31/12/2004 tarihli bilançoda var olmayan bir taşınmaz için yeniden değerlendirme yapılması durumunda, yeniden değerlendirme oranının tespiti için, 2018 Nisan ayının Yİ-ÜFE değeri (341,88), taşınmazın edinildiği ayı izleyen ayın Yİ-ÜFE değerine bölünmelidir.

\*\* Bu oran 31/12/2004 tarihli bilançoda var olan ve daha önce yeniden değerlendirme yapılmamış iktisadi kıymetler için geçerlidir. Söz konusu bilançoda var olmayan ve daha önce yeniden değerlendirme yapılmamış iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılması durumunda, yeniden değerlendirme oranının tespiti için, 2021 Mayıs ayının Yİ-ÜFE değeri (666,79), iktisadi kıymetin edinildiği ayı izleyen ayın Yİ-ÜFE değerine bölünmelidir.

\*\*\* 2021 Mayıs ayının Yİ-ÜFE değeri (666,79), 2018 Mayıs ayının Yİ-ÜFE değerine (354,85) bölünmüştür.

## Amortisman

Amortisman konusunda VUK ve BOBİ FRS arasındaki temel farklılıklara Tablo 4'te yer verilmiştir.

**Tablo 4.** Amortisman Konusunda Temel Farklılıklar

VUK	BOBİ FRS
Amortisman ayrılması ihtiyaridir. Her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen asgari değeri aşmayan varlıkların doğrudan gider yazılması mümkündür (Bu değer 2021 yılı için 1.500 TL olarak belirlenmiştir).	Amortisman ayrılması zorunludur. Herhangi bir değer sınırlaması yoktur.
Maddi duran varlığın parçalara ayrılması ve parçalar için farklı şekilde amortisman uygulanması mümkün değildir.	Maddi duran varlığın önemli parçalarına, varlıktan farklı bir şekilde amortisman uygulanır.
Maddi duran varlığın maliyet bedeli, amortisman tabi tutar olarak değerlendirilir. VUK'ta kalıntı değer kavramı yer almamaktadır.	Maddi duran varlığın, maliyet bedelinden veya yeniden değerlendirme sonrasındaki tutarından, (varsa) kalıntı değer tutarı indirilerek, amortisman tabi tutar belirlenir. Kalıntı değer, varlığın defter değerini aşması veya defter değerine eşit olması durumunda amortisman ayrılmaz.
Amortisman oranları, maddi duran varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'nca yıl bazında belirlenmektedir.	Maddi duran varlıkların faydalı ömürleri, işletme tarafından varlığın kullanım süresine ve miktarına ya da varlıktan beklenen üretim miktarına göre gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.
VUK'ta yatırım amaçlı gayrimenkul sınıflandırması yoktur.	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyorsa amortisman ayrılmaz.
Amortisman yöntemleri, normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman olarak belirtilmiştir (madenlerde amortisman ile özel durumlar için fevkalade amortisman yöntemleri de mevcuttur).	Amortisman yöntemleri; doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak belirtilmiştir.
Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemini, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler kullanabilir.	Amortisman yöntemlerinin kullanılmasında işletmelere herhangi bir kısıtlama getirilmemiştir.
Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi tercih edildiğinde amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak bu oran %50'yi aşamaz.	Azalan bakiyeler yönteminin kullanılması durumunda, amortisman oranına herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.
Normal amortisman yönteminden, azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemine geçiş yapılamaz. Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir.	Belirli şartların (piyasa fiyatlarında değişiklikler olması, teknolojik gelişmeler yaşanması, varlığın kullanım şeklinin değişmesi, varlıkta öngörülemeyen şekilde yıpranma veya aşınma olması, vb.) gerçekleşmesi halinde amortisman yöntemi ve faydalı ömür değiştirilebilir.
Varlıkların aktife girdiği yıl amortisman süresi başlamaktadır. Binek otomobiller için ise aktife girdikleri ay, tam kabul edilerek, kalan ay süresince (kıst) amortisman ayrılmaktadır.	Varlıklar, yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman ayırma işlemine başlanılır. Dönem içerisinde amaçlanan kullanıma hazır hale gelen tüm varlıklar için kıst amortisman ayrılmaktadır.
Kıst amortisman hesaplanması durumunda, ilgili yıl için ayrılmayan amortisman tutarı, amortisman süresinin son yılındaki amortisman tutarına eklenir.	Kıst amortisman hesaplanması durumunda, ilgili yıl için ayrılmayan amortisman tutarı, amortisman süresinin son yılındaki tutara eklenmeyerek, bir sonraki yılda yok edilir.

**Örnek 7:** NC İşletmesi depolama faaliyetlerinde kullanmak üzere 10/09/2019 tarihinde 55.000 TL karşılığında elektrikli transpalet almıştır ve transpalet aynı gün işletmede kullanılmaya başlanmıştır. 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre transpaletin faydalı ömrü 5 yıldır. Transpaletin faydalı ömrü, işletmeye göre de 5 yıl olarak belirlenmiş ve bu süre sonunda 5.000 TL kalıntı değeri olacağı tahmin edilmiştir.

Ayrıca transpaletin yıllar itibarıyla; 3.800, 3.500, 3.100, 2.600 ve 2.000 saat olmak üzere toplam 15.000 saat kullanılacağı tahmin edilmektedir.

Bu varsayımlar doğrultusunda, hesaplanacak olan amortisman tutarları Tablo 5'te gösterildiği gibi olacaktır.

**Tablo 5.** VUK ve BOBİ FRS'ye Göre Amortisman Yöntemleri İçin Hesaplanan Amortisman Tutarları

YILLAR	Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi		Azalan Bakiyeler Yöntemi		Üretim Miktarı Yöntemi
	VUK	BOBİ FRS	VUK	BOBİ FRS	BOBİ FRS
2019	11.000	3.333	22.000	6.667	4.222
2020	11.000	10.000	13.200	12.000	11.667
2021	11.000	10.000	7.920	7.200	10.333
2022	11.000	10.000	4.752	4.320	8.667
2023	11.000	10.000	7.128	6.480	6.667
2024	-	6.667	-	13.333	8.444
<b>TOPLAM</b>	<b>55.000</b>	<b>50.000</b>	<b>55.000</b>	<b>50.000</b>	<b>50.000</b>

### Değer Düşüklüğü

Değer düşüklüğü konusunda da VUK ve BOBİ FRS arasında önemli farklılıklar vardır. Bu nedenle öncelikle BOBİ FRS'de yer alan değer düşüklüğü uygulaması, daha sonra konu ile ilgili VUK'ta yer alan hüküm açıklanacaktır.

BOBİ FRS'ye göre varlıklar, finansal durum tablosunda, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutar ile yer alamaz. Bir varlığın defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını aşması halinde değer düşüklüğü zararı oluşmaktadır. Varlığın geri kazanılabilir tutarını belirlemek için kullanım değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır ve yüksek olan değer, geri kazanılabilir tutar olarak dikkate alınır.

Her raporlama dönemi sonunda, varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair bir göstergenin var olup olmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğü göstergesi, varlığın fiziksel hasara uğraması gibi işletmeden kaynaklanan veya varlığın demode olması gibi işletmeden bağımsız sebeplerden dolayı gerçekleşen değer kayıpları şeklinde olabilir. Böyle bir göstergenin var olduğu durumda, varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenmelidir.

Değer düşüklüğü ile ilgili muhasebe kaydı, ilgili varlığın sonraki ölçümünde kullanılan yöntemle değişmektedir. Maliyet bedeli ile ölçülen varlıklara yönelik değer düşüklüğü zararları zarara yansıtılırken; yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen varlıklara yönelik değer düşüklüğü zararları yeniden değerlendirme değeri azalışı olarak kayda alınır.

Her raporlama dönemi sonunda, önceki dönemlerde kaydedilen değer düşüklüğü zararlarının azaldığına veya ortadan kalktığına yönelik bir göstergenin var olup olmadığı değerlendirilir. Böyle bir göstergenin var olması durumunda, varlığın geri kazanılabilir tutarı hesaplanır ve önceden kaydedilen değer düşüklüğü karşılığının bir kısmı ya da tamamı iptal edilir. Değer düşüklüğü karşılığının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa yönelik önceki dönemlerde, değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı, varlığın normal şartlardaki (amortisman çıkarılmış olarak) defter değerine göre belirlenir. Değer düşüklüğü karşılığının iptalinden sonra, ilgili varlığın yeni defter değeri, normal koşullardaki defter değerini aşamaz.

İptal edilecek değer düşüklüğü karşılığının muhasebe kaydı da varlığın sonraki ölçümünde kullanılan yöntemle değişmektedir. İptal edilecek değer düşüklüğü karşılığı, maliyet



bedeliyle ölçülen varlıklarda kara yansıtılırken, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen varlıklarda yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınır.

**Örnek 8\*:** NC İşletmesi 01/01/2019 tarihinde 400.000 TL karşılığında kamyon almıştır. Kamyonun yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş ve amortisman yöntemi olarak doğrusal amortisman tercih edilmiştir. NC İşletmesi, değerlendirme yöntemi olarak yeniden değerlendirme yöntemini kullanmaktadır.

31/12/2020 tarihinde kamyonun gerçeğe uygun değeri 210.000 TL'dir.

31/12/2021 tarihinde kamyonun gerçeğe uygun değeri 200.000 TL'dir.

Bu varsayımlar doğrultusunda yapılacak olan işlemler şöyledir:

Öncelikle 2019 yılının amortismanı ayrılır. 2019 yılı için amortisman tutarı  $(400.000 / 5 =) 80.000$  TL'dir. 2020 yılında da 80.000 TL amortisman ayrılır ve böylece kamyonun birikmiş amortismanı  $(80.000 + 80.000 =) 160.000$  TL olur.

31/12/2020 tarihinde kamyonun net defter değeri  $[400.000 - (160.000 + 0)] 240.000$  TL'dir. Aynı tarihte kamyonun gerçeğe uygun değeri 210.000 TL'dir ve  $(240.000 - 210.000 =) 30.000$  TL değer düşüklüğü zararı oluşmuştur. Bunun kayıtlara alınması gerekmektedir.

		/31.12.2020/	
1	659 DİĞER FAAL. ÇEŞ. GİD. VE ZAR.	30.000	
	257 M. D. V. DEĞER DÜŞ. KAR.		30.000
		/	

2020 yıl sonu finansal durum tablosunda kamyon; 400.000 TL maliyet bedeli, 160.000 TL birikmiş amortismanı ve 30.000 TL değer düşüklüğü karşılığı olmak üzere 210.000 TL net defter değeri ile gösterilmiş olacaktır ve yararlı ömrünün kalan yıllarında (3 yıl) bu değer üzerinden amortisman hesaplanacaktır.

2021 yılı amortisman tutarı  $(210.000 / 3 =) 70.000$  TL'dir. Bu durumda kamyonun birikmiş amortismanı  $(160.000 + 70.000 =) 230.000$  TL'dir.

31/12/2021 tarihinde kamyonun net defter değeri  $[400.000 - (230.000 + 30.000)] 140.000$  TL'dir. Aynı tarihte kamyonun gerçeğe uygun değeri 200.000 TL'dir ve 60.000 TL'lik değer artışı söz konusudur. Bu durumda 2020 yılı sonunda kayıtlara alınan 30.000 TL'lik değer düşüklüğü karşılığının bir kısmının iptal edilmesi gerekir.

		/31.12.2021/	
2	254 TAŞITLAR	40.000	
	257 M. D. V. DEĞER DÜŞ. KAR.	20.000	
	551 M. D. VAR. Y. D. ARTIŞLARI		40.000
	649 DİĞ. FAAL. ÇEŞ. GEL. VE KAR.		20.000
		/	

Kamyon için normal koşullarda, 31/12/2021 tarihi itibarıyla  $(80.000 \times 3 =) 240.000$  TL amortisman ayrılacak ve kamyonun net defter değeri 31/12/2021 tarihinde  $(400.000 - 240.000 =) 160.000$  TL olacaktır. Dolayısıyla kamyonun olması gereken net defter değeriyle, mevcut net defter değeri

\* (Çanakçıoğlu, 2018: 362-363)'ten uyarlanmıştır.

arasında oluşan fark (160.000 – 140.000 = 20.000) değer düşüklüğü karşılığı iptali olarak kayıtlara alınabilecek; artış tutarının kalan kısmı ise (60.000 – 20.000 = 40.000) yeniden değerlendirme yöntemi kullanıldığı için yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınacaktır.

2021 yıl sonu finansal durum tablosunda kamyon; 400.000 TL maliyet bedeli, 230.000 TL birikmiş amortismanı, 10.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ve 40.000 TL değer artışı olmak üzere 200.000 TL net defter değeri ile gösterilmiş olacaktır.

Eğer işletme maliyet modelini kullansaydı, yeniden değerlendirme artışları dikkate alınmayacağı (değer düşüklüğü karşılığının iptali sınırlandırılacağı) için ikinci muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

		/31.12.2021/	
2	257 M. D. V. DEĞER DÜŞ. KAR.	20.000	
	649 DİĞ. FAAL. ÇEŞ. GEL. VE KAR.		20.000

VUK'ta ise değer düşüklüğü uygulamasının kısmen karşılığı fevkalade amortisman yöntemidir. Doğal afetler (deprem, yangın, su basması, vb.) sonucunda değerini kısmen ya da tamamen kaybeden, fazla çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya uğrayan ve teknolojik icatlar nedeniyle verim ve kıymetleri düştüğü için kısmen ya da tamamen kullanılmaz hale gelen varlıklar için, müracaat üzerine, ilgili Bakanlıkların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı tarafından, her işletme için, işin niteliğine göre farklı olarak belirlenen fevkalade amortisman oranları uygulanmaktadır.

Görüldüğü üzere yöntemin uygulanabilmesi son derece sınırlı durumlar için geçerlidir ve değer düşüklüğü zararını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'ndadır. BOBİ FRS'deki gibi varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi ve ortaya çıkan değer azalışlarının resen muhasebeleştirilmesi (ilgili varlığa yansıtılması) VUK'ta söz konusu değildir. Ayrıca fevkalade amortisman uygulaması için olağanüstü şartların gerçekleşmesi gerektiğinden, VUK'ta değer düşüklüğü karşılıklarının iptali konusunda bir hüküm yoktur.

Fevkalade amortisman uygulamasında, Bakanlık tarafından belirlenen fevkalade amortisman oranı, yalnızca ilgili yıl için geçerli olmaktadır. Bu oran doğal olarak normal koşullarda hesaplanan amortisman oranından fazla olacağı için, ilgili varlığın amortisman süresini kısaltmaktadır. Fevkalade amortisman oranı ile hesaplanan amortisman tutarı muhasebeleştirilirken, normal koşullardaki (fevkalade amortisman uygulanmaması durumunda) kadar amortisman tutarı faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu tutar (normal koşullardaki amortisman tutarı) ile fevkalade amortisman tutarı arasındaki fark da "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilmelidir. Fevkalade amortisman tutarının tamamının faaliyet gideri olarak kaydedilmesi halinde de dönem sonucu değişmeyecektir. Ancak amortisman tutarlarının bu şekilde ayrı ayrı kaydedilmesi TDHP'ye daha uygun olmakla birlikte mali tabloların değerlendirilmesinde de olumlu katkı sağlayacaktır (Korkmaz, 2013: 89). Örneğin; normal koşullarda bir varlığa 1.000 TL amortisman ayrılacakken, fevkalade amortisman uygulaması sonucunda 2.500 TL amortisman ayrıldığı düşünülürse; 1.000 TL ilgili gider hesabına, 1.500 TL de "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilecektir.

## Finansal Tablo Dışı Bırakma

BOBİ FRS'ye göre, bir maddi duran varlık elden çıkarıldığında ya da varlıktan gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır. VUK'ta, gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumda varlığın finansal tablo dışı bırakılması söz konusu değildir.

İki uygulamada da maddi duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıp, kar ya da zarara yansıtılmaktadır. Maddi duran varlıkların, net defter değerinden daha yüksek bir tutarla satılması durumunda gerçekleşen kar; BOBİ FRS'ye göre, "648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar" hesabına, VUK'a göre ise "679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar" hesabına kaydedilmektedir. Maddi duran varlıkların, net defter değerinden daha düşük bir tutarla satılması durumunda gerçekleşen zarar; BOBİ FRS'ye göre "658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar" hesabına, VUK'a göre ise "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilmektedir.

Maddi duran varlık satışlarının bir yıldan uzun vadeli olarak yapılması durumunda BOBİ FRS'ye göre, vade farkından kaynaklanan faiz geliri etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, satış tutarından ayrıştırılmalıdır. Bir diğer ifadeyle, maddi duran varlık satışlarından kaynaklanan alacaklar, peşin değerleriyle (itfa edilmiş değerleriyle) muhasebeleştirilmeli ve vade farkları 138/238 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesaplarına kaydedilmelidir. VUK'ta satış tutarı ile vade farkının ayrıştırılması gibi bir uygulama yoktur.

BOBİ FRS'ye göre, maddi duran varlıkların finansal tablo dışı bırakılması halinde, (eğer varsa) varlıklara yönelik yeniden değerlendirme yedeğinde bulunan tutar "Geçmiş Yıllar Karları" hesabına aktarılmalıdır. Sonraki ölçüm konusunda belirtildiği üzere, VUK'ta yeniden değerlendirme uygulaması uzun bir aradan sonra, Kanuna eklenen geçici maddeyle birlikte 2018 ve 2021 yıllarında yapılmış (yapılabilir) ve konuya ilişkin olarak 500 ve 530 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğlerin 13.maddesine göre, yeniden değerlendirme uygulanan taşınmazların/iktisadi kıymetlerin, elden çıkarılması ya da satılması durumlarında pasifte özel fon hesabında (522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabı) bulunan değer artışı tutarları satış kazancına eklenmez ve ilgili fon hesabı, kayıtlarda kalmaya devam eder. Dolayısıyla her iki uygulamada da maddi duran varlık ile ilgili özkaynaklarda kayıtlı bulunan tutar, maddi duran varlığın satışı durumunda ortaya çıkacak kar veya zararla ilişkilendirilmemektedir.

Maddi duran varlıkların satış karının muhasebeleştirilmesi hususunda VUK'ta "yenileme fonu" olarak tabir edilen özel bir uygulama mevcuttur. Buna göre, satılan maddi duran varlığın yenilenmesi, işin niteliğine göre zaruri ise ya da işletme yöneticilerince bu konuda karar verilip teşebbüse geçilmişse; satıştan elde edilen kar yenileme giderlerini karşılamak amacıyla pasifte, geçici olarak bir hesapta (549 Özel Fonlar hesabı) üç yıl tutulabilir\*. Böyle bir durumda, üç yıl içerisinde kullanılmayan karlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenmelidir. Bu süre içerisinde;

---

\* Üç yıllık sürenin tespitinde vergi idareleri tarafından yayımlanan özeldeler ile Danıştay kararları arasında görüş ayrılıkları mevcuttur. Vergi idarelerine göre, yıl kavramı ile kastedilen vergilendirme dönemidir ve üç yılın hesaplanmasında, varlığın satışının yapıldığı yılın dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, 2020 yılında yapılan satıştan gerçekleşen karın yenileme fonuna aktarılması halinde, fondaki tutarın 31/12/2022 tarihine kadar kullanılması; kullanılmaması halinde 2022 yılının vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Danıştay kararlarında ise bu sürenin hesap dönemi olarak değil, yıl olarak değerlendirilmesi ve süre başlangıcı olarak maddi duran varlığın satışından bir sonraki yılın dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda yukarıdaki örneğe göre yenileme fonunda yer alan tutarın 31/12/2023 tarihine kadar kullanılması; kullanılmaması halinde de 2023 yılının vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir (Türmob, 2020: 14-15).

işletmenin tasfiyesi, işin devri veya terki halinde, söz konusu karlar ilgili yılın vergi matrahına eklenmelidir.

Kanunda açıkça belirtilmemiş olsa da “pasifte geçici bir hesapta” ibaresi yer aldığı için, uygulamadan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yararlanabilecekleri anlaşılmaktadır. Uygulamadan yararlanabilmek için göz önünde bulundurulması gereken çok önemli bir kriter de alınacak olan maddi duran varlığın, satılan maddi duran varlık ile aynı türde olması ve işletme tarafından aynı amaçlar için kullanılacak olması gerekmektedir. Bu konuda yayımlanmış özelgeler mevcuttur<sup>1</sup>.

Belirtilen kriterlere uygun yeni bir maddi duran varlık satın alındığında, bu varlığa ilişkin amortisman giderleri yenileme fonundaki tutardan mahsup edilir. Yenileme fonundaki tutarın, varlığa ilişkin amortisman giderlerini karşılayamaması halinde kalan amortisman gideri, normal koşullardaki gibi (kar/zarar hesaplarına) kaydedilir.

Yenileme fonu uygulamasına, BOBİ FRS’de ve maddi duran varlıklar ile ilgili yayımlanan modülde yer verilmemesine rağmen, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’nda özkaynaklar grubu içerisinde “547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları” hesabı bulunmaktadır. Hesaba dair yapılan açıklama, VUK’taki uygulamanın kullanımıyla örtüşse de hesabın işleyişi farklıdır. Buna göre, yenileme maksadıyla satılan maddi duran varlıkların satışlarından elde edilen karlar, dönem karının doğru hesaplanması amacıyla, önce ilgili kar veya zarar tablosu hesabına kaydedilmekte; izleyen dönem başında da bu hesaba aktarılmaktadır. Kısacası, maddi duran varlık satışı sonucunda gerçekleşen kar, ilgili yılın ticari karına eklenmektedir. Bekleme süresi içerisinde, kriterlere uygun yeni bir varlığın alınmaması halinde, hesapta var olan tutar “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına aktarılmalıdır. Satılan varlığın yerine, yenisinin alınması halinde; varlık için ayrılan amortisman gideri tutarında, bu hesaptan “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına aktarım yapılır.

## SONUÇ

Faaliyette bulunan sektörler itibarıyla önem derecesi değişmekle birlikte, maddi duran varlıklar işletmelerin varlık portföylerinde genellikle önemli bir paya sahiptir. Edinin maliyetlerinin yüksekliği, birden çok faaliyet döneminde kullanılmaları ve bilançoların aktifler bölümündeki oranı maddi duran varlıkların işletmeler için önemini göstermektedir.

Belirtilen bu ve benzeri nedenlerden dolayı, maliyet bedellerinin tespiti, dönem sonlarında ölçümleri ve amortisman uygulamaları gibi maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe işlemleri, işletmelerin faaliyet sonuçlarını doğrudan etkilemektedir. Bu yüzden söz konusu işlemlerin gerçeğe uygun bir şekilde yapılması, mali tablolardaki rakamların gerçeği yansıtması ve mali tablo kullanıcılarının da gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgiye erişimi için zaruridir.

Çalışmada karşılaştırması yapılan VUK ve BOBİ FRS uygulamalarının maddi duran varlıklar ile ilgili hükümleri, aynı örnek olaya ilişkin farklı işlemler yapılmasına neden olmaktadır. Bu durum da aynı olaydan kaynaklı farklı sonuçların ortaya çıkmasına; finansal tablolardaki rakamların değişmesine ve dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının kararlarına direkt etki etmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde belirtilen, maddi duran varlıklara ilişkin VUK ve BOBİ FRS arasındaki farklılıkları maddeler halinde şu şekilde sıralamak mümkündür:

<sup>1</sup> <https://www.gib.gov.tr/node/106242>, <https://www.gib.gov.tr/node/108906>, <https://www.gib.gov.tr/node/98434>.

- VUK'a göre belirli bir tutarın altındaki varlıkların aktifleştirilmeyerek doğrudan gider yazılabilmesi, işletmelere uygulamada kolaylık sağlamaktadır.
- Varlık edinimi sırasında katlanılan bazı giderlerin VUK'a göre varlık maliyetine eklenmeyerek dönem gideri olarak kaydedilebilmesi gerçeğe uygunluk ile bağdaşmamaktadır.
- Vadeli satın alma işlemleri nedeniyle ortaya çıkan vade farklarına ilişkin faiz giderlerinin VUK'ta finansman gideri olarak değil de varlık maliyetinin bir parçası olarak dikkate alınması, varlık bedelinin bilançoda fazla gözükmemesine neden olur. Bunun bir diğer sonucu olarak ilgili dönemde işletme giderleri az gözüktür. Vade farkına ilişkin faiz giderlerinin önemsiz olması durumunda, işletmeye kolaylık sağlaması bakımından varlık maliyetine eklenmesi kabul edilebilir bir durum olarak değerlendirilebilir. Genellikle vade süresinin uzadıkça, vade farkına ilişkin faiz giderlerinin de artacağı düşünüldüğünde, BOBİ FRS'deki 1 yıllık vade farklarına ilişkin faiz giderlerinin, varlık maliyetinden ayrıştırılmamasının işletmelere kolaylık sağladığını söylemek mümkündür.
- VUK'a göre borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak yatırım döneminden sonra ortaya çıkan giderlerin varlık maliyetine eklenebilmesi, vade farkları konusunda olduğu gibi varlık bedelinin bilançoda yüksek gözükmemesine neden olur. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, bir diğer ifadeyle varlık maliyetine eklenmesi, söz konusu maliyetlerin daha sonraki dönemlerde amortisman yoluyla giderleştirilmesine neden olmaktadır.
- VUK'ta, satın alınan bina maliyetinden arsa bedelinin ayrıştırılmaması ya da arsanın üzerine bina inşa edildiği zaman, inşaat maliyetiyle birlikte arsa bedelinin de binalar hesabına aktarılması söz konusudur. Bu durumun doğal sonucu olarak bina için amortisman ayrıldığında, arsa bedeli için de amortisman ayrılmış olacak ve dolayısıyla arsa amortismanına tabi tutulmuş olacaktır.
- Maddi duran varlıkların enflasyonun olumsuz etkileri sonucunda değer kaybına uğramamaları için yapılan yeniden değerlendirme uygulaması VUK'ta yoktur. VUK'ta benimsenen maliyet bedeli, özellikle enflasyon dönemlerinde varlıkların piyasa değerlerini yansıtmamaktadır. Maddi duran varlıkların birden çok faaliyet döneminde kullanılmalarına karşın, finansal tablolarda edinim maliyetleri ile yer almalarının ve çeşitli sebeplerle meydana gelen değer hareketlerinin dikkate alınmamasının sonucunda mali tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunma özelliğinden uzaklaştığını söylemek mümkündür.
- Yeniden değerlendirme yapılmamasının işletmeler açısından en büyük sakıncası varlık satıldığı zaman ortaya çıkmaktadır. Maliyet bedeli ile kayıtlı olan varlığın, piyasa değeri ile satılması sonucunda işletmeler fiktif kar ile karşılaşmakta ve yüksek vergi ödemektedirler. Bu durum aslında işletme sermayesinin enflasyon karşısında erimesidir. VUK'ta 2018 ve 2021 yıllarında yapılabilen yeniden değerlemeye ilişkin usul ve esaslar ile yeniden değerlendirme oranları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.
- BOBİ FRS'de maliyet bedeli ile finansal tablolara alınan maddi duran varlıklar, tamamen piyasa dinamiklerine göre işletme yöneticileri tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulabilmekte ve varlıklar muhasebe kayıtlarında gerçek değerleri ile gösterilmektedir. Bu durum gerçeğe uygun değerlerin ön plana çıkmasına neden olmaktadır. Yeniden değerlemenin işletmeler açısından en büyük avantajı ise değerlendirme artışlarının kaydedildiği özkaynaklar tutarının artması, özkaynak-yabancı kaynak dengesinin işletme lehine değişmesi ve sonuç olarak işletmenin kredibilitésinin artmasıdır. Ayrıca yeniden değerlendirme yapılan bir maddi duran varlığın, maliyet bedeli artacağı için ilgili varlığa yönelik daha çok amortisman gideri ayrılacaktır. Maddi duran varlığın satılması durumunda da fiktif kar ile karşılaşılmayacaktır.
- Maddi duran varlıkların (arsalar ve araziler hariç) faydalı ömürleri süresince uğradıkları değer kayıplarının muhasebeleştirilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır. Amortisman,

ayrıldığı dönemlerde işletmeden nakit çıkışı gerektirmeyen bir giderdir. İşletmelerde maddi duran varlık yatırımlarının tutarına bağlı olarak, dönem giderleri içerisinde amortisman tutarları da çok ciddi boyutlara ulaşabilmektedir. VUK'a göre varlıklar için belirlenen faydalı ömür sürelerinde işletmeye özgü kullanımın dikkate alınmaması, finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi sunma özelliğini olumsuz etkilemektedir. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranlarının tüm işletmeler için ortak olması, her ne kadar finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından kolaylık sağlasa da maddi duran varlıkların işletmelerde farklı yoğunluklarda kullanılabilmesi ve buna bağlı olarak farklı sürelerde yıpranabileceği göz ardı edilmemelidir.

- VUK'a göre, maliyet bedelinin tespitinde ihtiyari bırakılan giderler, vade farklarının ayrıştırılmaması, yatırım döneminden sonra ortaya çıkan finansman giderlerinin varlık maliyetine eklenebilmesi, arsa-bina ayrımının ve kalıntı değer uygulamasının olmaması ve binek otomobiller haricinde kıst amortisman uygulanmaması gibi nedenlerle amortisman tabi tutar ve dolayısıyla hesaplanan amortisman tutarı, BOBİ FRS'ye göre hesaplanan amortisman tutarından çok farklı olmaktadır. Bu durum da aynı olaydan kaynaklanan farklı sonuçların ortaya çıkmasına ve dolayısıyla finansal tablolara farklı şekillerde yansımaya neden olmaktadır.
- VUK'ta belirtilen amortisman (normal ve azalan bakiyeler usulüyle) yöntemleri zaman fonksiyonunu temel almaktadır. VUK'ta yer verilmeyen üretim miktarı yöntemi ise kullanım fonksiyonunu temel almaktadır. Varlıklarda oluşan değer kayıplarının, zaman fonksiyonuna nazaran kullanım fonksiyonuna daha fazla bağımlı olduğu kabul edilirse, üretim miktarı yönteminin VUK'ta olmaması önemli bir eksiklik olarak görülebilir. Üretim miktarı yönteminin, kullanım dışı değer kayıpları dikkate alınmamasına rağmen, varlıklarda oluşan değer kayıplarının tespitinde diğer yöntemlere göre daha gerçekçi olduğu ileri sürülebilmektedir.
- BOBİ FRS'ye göre her raporlama dönemi sonunda, maddi duran varlıkların defter değerlerinin ve geri kazanılabilir tutarlarının karşılaştırılması ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu konuda işletme yöneticilerine takdir hakkı tanınmıştır. VUK'ta ise değer düşüklüğü uygulamasının kısmen karşılığı olabilecek ve sınırlı durumlarda kullanılacak fevkalade amortisman yöntemi vardır. Fevkalade amortisman yönteminin uygulanmasında işletme yöneticilerine herhangi bir takdir hakkı verilmemiş ve konu ile ilgili Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Değer düşüklüğü uygulaması ile finansal tabloların aktifler kısmının olduğundan yüksek gözükmemesinin önüne geçilmektedir. Bu nedenle, değer düşüklüğüne uğrayan varlığın defter değerinin, olması gereken değere indirilmesi (değer düşüklüğü karşılığı ayrılması) gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum açısından oldukça önemlidir.
- BOBİ FRS'de ise fevkalade amortisman yöntemi yoktur ve BOBİ FRS'nin özü itibarıyla da olmaması doğaldır. Çünkü BOBİ FRS'ye göre, fevkalade amortisman yönteminin uygulanabilmesi için gerekli şartlar gerçekleştiğinde, işletme yöneticileri tarafından ilgili varlığın amortisman yöntemi ve faydalı ömrü değiştirilebilmektedir.
- Maddi duran varlık satışının vadeli yapılması durumunda ortaya çıkan vade farkına ilişkin faiz gelirlerinin, VUK'ta satış bedelinden ayrıştırılmayarak faiz geliri olarak dikkate alınmaması, satışa ilişkin olası zararın daha az, karın ise daha fazla gösterilmesine neden olur. Bu durum işletmenin dönem sonucuna direkt etki etmektedir. Vade farkına ilişkin faiz gelirinönemsiz olması durumunda, işletmeye kolaylık sağlama bakımından satış bedeline eklenmesi kabul edilebilir bir durum olarak değerlendirilebilir. Genellikle vade süresinin uzadıkça, vade farkına ilişkin faiz gelirinönemsiz de artacağı düşünüldüğünde, BOBİ FRS'deki 1 yıllık vade farkına ilişkin faiz gelirlerinin, satış bedelinden ayrıştırılmamasının işletmelere kolaylık sağladığını söylemek mümkündür.

- Yeniden değerlendirme sonucunda, maliyet bedeli artan maddi duran varlığın finansal tablo dışı bırakılması halinde, ilgili varlığa yönelik özkaynaklarda yer alan tutarın geçmiş yıllar karlarına aktarılması gerekmektedir. Çünkü yeniden değerlendirme artışları, özünde meydana geldikleri yılın karıdır. BOBİ FRS’de durum böyleyken, VUK’a (2018 yılında yapılan ve 2021 yılında yapılabilen uygulamaya) göre özkaynaklarda yer alan tutar için herhangi bir işlem yapılmamaktadır.

- VUK’taki yenileme fonu uygulaması, bir teşvik politikasıdır ve işletmeler için vergi avantajı sağlamaktadır. Özellikle enflasyonist dönemlerde yenileme fonu uygulamasından yararlanan bir işletme vergi erteleme fırsatı kazanmaktadır. Zamanında vergilendirilmeyen kar tutarı, yeni alınan maddi duran varlığa ilişkin amortisman giderlerinin, dönem giderlerine aktarılmayarak yenileme fonundan karşılanması suretiyle gecikmeli olarak vergilendirilmektedir. Ancak bu durum hem ilgili dönem giderlerinin hem de maddi duran varlığın satışının yapıp kar tutarının yenileme fonuna aktarıldığı dönem gelirinin bilançolarda az gözükmesine neden olacaktır. Bu nedenle, maddi duran varlık satışı sonucunda gerçekleşen karın BOBİ FRS’deki gibi ilgili yılın dönem karına eklenmesi daha doğru olacaktır. Ayrıca bekleme süresi içerisinde, varlığın yerine yenisinin alınmaması halinde fondaki tutar, VUK’a göre üçüncü yılın vergi matrahına eklenirken; BOBİ FRS’ye göre geçmiş yıllar karlarına aktarılmaktadır. Bu hususta da BOBİ FRS’deki uygulama daha gerçeğe uygundur; çünkü fonda yer alan tutar, varlığın satışı anında yani geçmiş dönemde ortaya çıkmıştır.

Belirtilen bu farklılıklardan yola çıkılarak, BOBİ FRS’ye göre hazırlanan mali tabloların; daha doğru, şeffaf, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunduklarını ve işletmelerin mevcut durumlarını daha iyi yansıttıklarını söylemek mümkündür. VUK’ta, özellikle yeniden değerlendirme uygulamasının olmaması, gerçeğe uygun değer kavramının arka planda kalmasına neden olmaktadır. Bu durum finansal tabloların gerçeklikten uzaklaşmasına neden olmakla birlikte, finansal tablolara olan güven seviyesini de azaltmaktadır.

Aslında VUK ile BOBİ FRS’nin amaçları karşılaştırıldığı zaman, iki uygulamanın temelde birbirlerinden ne kadar farklı oldukları ortaya çıkmaktadır. VUK’ta yer alan düzenlemelerin nihai amacı vergi matrahlarının tespiti iken; BOBİ FRS’de yer alan düzenlemelerin temel amacı ise gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlamaktır. VUK ve BOBİ FRS’nin işletmelere bakış açısı çok farklı olduğu için iki uygulamaya dair düzenlemelerin de farklı olması kaçınılmazdır.

Finansal tabloların, gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum açısından vergi kaygısıyla hazırlanmaması gerekmektedir. Dolayısıyla finansal raporlamalar, vergi için değil bilgi için yapılmalıdır. Bu noktada bağımsız denetimin önemi ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim kapsamının yıllar itibarıyla genişletilmesi, finansal raporlama standartlarını uygulamak zorunda kalan işletme sayısını artırmıştır. Bu noktada da BOBİ FRS ön plana çıkmaktadır. Çünkü finansal raporlama standartlarını oluşturan diğer uygulama olan TMS/TFRS’ye göre, BOBİ FRS’nin uygulama kapsamı çok daha geniştir. BOBİ FRS’ye tabi olan işletme sayısının arttıkça, finansal tablo kullanıcılarının, kararlarına dayanak oluşturacak gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve doğrulanabilir bilgiye erişme imkanları da artacaktır. Dolayısıyla BOBİ FRS kapsamının genişletilmesi, finansal tablolara olan güven seviyesini artıracaktır.

## KAYNAKÇA

Acar, D., Usul, H., Dinç, E. ve Demirci, D. (2019). *Örneklerle Açıklamalı BOBİ FRS. (2. Baskı)*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Alataş, A. ve Kılıç, İ. (2018). Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması, *The Journal of Academic Social Science*, 6(64): 453-478.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3): 153-168.

Ataman, B., Gökçen, G. ve Cavlak, H. (2018). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT'ye) Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2): 458-477.

Aytaç, A. ve Gücenme Gençoğlu Ü. (2020). Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması, *Business and Economics Research Journal*, 11(3): 753-767.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. (2013). *T.C. Resmi Gazete*, 28537, 23 Ocak 2013.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar. (2014). *T.C. Resmi Gazete*, 28941, 14 Mart 2014.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar. (2015). *T.C. Resmi Gazete*, 29254, 1 Şubat 2015.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar. (2016). *T.C. Resmi Gazete*, 29658, 19 Mart 2016.

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar. (2018). *T.C. Resmi Gazete*, 30432, 26 Mayıs 2018.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı. (2016). Şehirler arası yolcu taşımacılığında kullanılan otobüsün satışından doğan karın, şehir içi yolcu taşımacılığı için alınan minibüs ve ticari plakanın amortismanlarından mahsup edilip edilmeyeceği hakkında özelge. [Online] <https://www.gib.gov.tr/node/108906> [Erişim Tarihi: 11 Mayıs 2021].

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ. (2017). *T.C. Resmi Gazete*, (m) 30138, 29 Temmuz 2017.

Çanakçıoğlu, M. (2018). BOBİ FRS, Tam Set TFRS ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Maddi Duran Varlıkların Ölçümü, *The Journal of Academic Social Science*, 6(80): 349-366.

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı. (2012). Fabrika binası satışından doğan ve yenileme fonu hesabında bekletilen karın işyeri (büro) amaçlı bina alım ve yatırımında kullanılmasının mümkün bulunmadığı hakkında özelge. [Online] <https://www.gib.gov.tr/node/98434> [Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2021].

Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 20(80): 115-132.

Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4): 901-921.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBİ\\_FRS/Modül%2012-.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOBİ_FRS/Modül%2012-.pdf) [Erişim Tarihi: 21 Mayıs 2021].

[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Buyuk-ve-Orta-Boy-Isletmeler-Icin-Finansal-Raporlama-Standardi-\(BOBI-FRS\)-2017-Suruimu](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Buyuk-ve-Orta-Boy-Isletmeler-Icin-Finansal-Raporlama-Standardi-(BOBI-FRS)-2017-Suruimu) [Erişim Tarihi: 28 Nisan 2021].

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir?> [Erişim Tarihi: 11 Nisan 2021].



<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8017/TFRS-uygulama-kapsamının-genel-olarak-KAYİKlerle-sınırlandırılmasının-amacı-nedir?> [Erişim Tarihi: 15 Nisan 2021].

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı. (2015). Akaryakıt taşımacılığında kullanılan kara tankerlerinin satılması neticesinde oluşan yenileme fonunun yeni alınacak ve yine akaryakıt taşımacılığında kullanılacak deniz tankerlerinin alımında kullanılmasının mümkün olup olmadığı hakkında özelge. [Online] <https://www.gib.gov.tr/node/106242> [Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2021].

Karataş Aracı, Ö. N. ve Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3): 857-884.

KGK 21/08/2014 Tarihli Kurul Kararı. (2014). *T.C. Resmi Gazete*, 29100, 26 Ağustos 2014.

KGK 25/03/2021 Tarihli Kurul Kararı. (2021). *T.C. Resmi Gazete*, (m) 31439, 30 Mart 2021.

KGK 29/12/2014 Tarihli Kurul Kararı. (2014). *T.C. Resmi Gazete*, 29221, 30 Aralık 2014.

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

Korkmaz, A. (2013). Fevkalade Amortisman Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi ve Kalan Değerin İtfası, *Vergi Raporu Dergisi*, 9(168): 84-91.

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Sabuncu, B. (2019). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Açısından Maddi Duran Varlıkların Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(3): 713-728.

Sevilengül, O. (2020). *Genel Muhasebe. (19. Baskı)*, Ankara: Gazi Kitabevi.

TÜRMOB. (2020). *Tüm Yönleriyle Yenileme Fonu Uygulaması*. [Online] <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/f822e492-9a00-4c59-8ab2-14796552de0b/tum-yonleriyle-yenileme-fonu-uygulamasi--sirkuler-no-3-> [Erişim Tarihi: 30 Mayıs 2021].

Uzun, E. (2018). VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması, *The Journal of Academic Social Science*, 6(81): 344-354.

163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (1985). *T.C. Resmi Gazete*, 18648, 27 Ocak 1985.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). *T.C. Resmi Gazete*, 10703, 10 Ocak 1961.

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2004). *T.C. Resmi Gazete*, 25446, 28 Nisan 2004.

334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2004). *T.C. Resmi Gazete*, 25453, 5 Mayıs 2004.

500 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2018). *T.C. Resmi Gazete*, 30470, 6 Temmuz 2018.

5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2003). *T.C. Resmi Gazete*, 25332, 30 Aralık 2003.

522 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2020). *T.C. Resmi Gazete*, (m) 31439, 29 Aralık 2020.

530 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (2021). *T.C. Resmi Gazete*, 31543, 16 Temmuz 2021.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). *T.C. Resmi Gazete*, 27846, 14 Şubat 2011.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011). *T.C. Resmi Gazete*, 28103, 2 Kasım 2011.

7144 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2018). *T.C. Resmi Gazete*, 30431, 25 Mayıs 2018.

7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. (2021). *T.C. Resmi Gazete*, 31506, 9 Haziran 2021.