



BOBİ FRS'yi Uygulayan İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Maliyet Modeli ve Yeniden Değerleme Modeline Göre Yapacağı Muhasebe Kayıtları

Nagihan ALBENİ¹*

Geliş Tarihi/Received: 20.09.2021

Kabul Tarihi/Accepted: 18.10.2021

Araştırma Makalesi/Research Article

ÖZET

Bu çalışmada BOBİ FRS Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar ele alınmıştır. Bir örnek yardımıyla, varlık olarak muhasebeleştirilen bir maddi duran varlık için sonradan uygulanacak maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeline göre muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı gösterilmesi amaçlanmıştır. Muhasebe kayıtları yapılırken Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı kullanılmıştır. Ayrıca uygulanan maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli karşılaştırılmış, farklılıklar belirtilmiş ve bu farklılıkların nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Maddi Duran Varlıklar, Maliyet Modeli, Yeniden Değerleme Modeli

Accounting Records to Be Made by Businesses Applying FRS for LMEs According to the Cost Model and Revaluation Model for Tangible Fixed Assets

ABSTRACT

In this study, FRS for LMEs Section 12 Tangible Fixed Assets Standard has been discussed. With the help of an example, it is aimed to show how the records will be made

¹ Öğr. Gör. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Gümrük İşletme Bölümü, Orcid No: 0000-0001-7785-6665

* Sorumlu yazar/Corresponding author

E-mail/e-ileti: nagihanalbeni@gmail.com

according to the cost model and revaluation model to be applied later for a tangible asset accounted as an asset. While making the accounting records, the Sample Chart of Accounts in Accordance with the Financial Reporting Standards published by the Public Oversight Accounting and Audit Standards Authority was used. In addition, the applied cost model and revaluation model were compared, the differences were stated and the reasons for these differences are tried to be explained.

Key Words: Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises, Tangible Fixed Assets, Cost Model, Revaluation Model.

1. GİRİŞ

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'yi uygulamayan ancak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetime tabi olan işletmeler için gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir finansal tabloların düzenlenmesini sağlamak amacıyla 29/07/2017'de yayımlanmış ve 01/01/2018'de yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre bir maddi duran varlık ilk kayda alındıktan sonra işletmenin seçeceği maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeline göre muhasebe kayıtlarının Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre nasıl yapılması gerektiği gösterilmeye ve modeller arası karşılaştırma yapılarak aradaki farklılıkların nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili yapılan literatür taramasında, yazarların konuyu çoğunlukla TMS açısından ele aldıkları tespit edilmiş, BOBİ FRS kapsamında ise çalışmaların yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan literatür taraması sonucunda ulaşılan çalışmalar aşağıda özetlenmiş ve değerlendirilmiştir.

Yelgen ve Uyar (2018), çalışmalarında maddi duran varlıklara ilişkin ilk kayda alma, vade farkları ve borçlanma maliyetleri, sonraki ölçüm, amortisman ve bilanço dışı bırakma konuları BOBİ FRS açısından değerlendirmişlerdir. Çalışma sonucunda maddi duran varlıkların sonraki ölçüm, borçlanma maliyetleri ve amortisman konularında TFRS ile uyumlu olduğu, vade farklarını uygulama noktasında TFRS'den farklı olduğunu tespit edilmiştir.

Çanakçıoğlu (2018), çalışmasında BOBİ FRS, tam set TFRS ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre maddi duran varlıkların ilk ölçümü, aktifleştirildikten sonraki ölçümlemede

kullanılan maliyet ve yeniden değerlendirme modelleri ile varlıklardaki değer düşüklüğü konularını ele almıştır. Çalışmada maddi duran varlıkların ilk ölçüm sırasında VUK ve standartlar arasında çok büyük bir farklılık olmamasına karşın, muhasebeleştirme sonrası ölçüm sırasında VUK’da olmayan ve standartlarda gerçeğe uygunluk ilkesi adına yapılan çeşitli uygulamaların mevcut olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yücel vd. (2018), çalışmalarında Türkiye’deki güncel muhasebe mevzuatı açısından maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin hükümlerin karşılaştırılmasını yapmışlar. Çalışma sonunda da maddi duran varlıkların özellikle dönem sonu işlemlerinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de ilke bazlı uygulamaların esas alındığını; ilk muhasebeleştirme ve elden çıkarma konusunda TMS 16’da ilke bazlılık devam ettirilirken BOBİ FRS’de uygulama kolaylığı açısından “1 yıl” süre tayini yapıldığını; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’lerinde ise maddi duran varlıklar ile ilgili detaylı düzenlemenin yer almadığı, vergi amaçlı uygulamaların ağır bastığını tespit etmişlerdir.

Tunçez (2020), çalışmasında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemleri TMS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 12 kapsamında karşılaştırmıştır. Çalışmada ilk kayda alma, değerlendirme, amortisman ve mali tablo dışı bırakılma konuları ele alınmış, ilk kayda alma ve amortisman ile ilgili örnekler sunulmuştur. Çalışma sonucunda TMS 16 ve BOBİ FRS 12’nin birbirleriyle uyumlu olmakla beraber bazı farklılıkların da söz konusu olduğu belirtilmiştir.

Maddi duran varlıkların BOBİ FRS’ye göre değerlendirilmesi ile ilgili çalışmalara bakıldığında bu konu üzerinde yapılan çalışmaların yetersiz olduğu söylenebilir. Şuana kadar yapılan çalışmalara bakıldığında maddi duran varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanunu (VUK)’na göre karşılaştırılmış, benzerlik ve farklılıklar belirtmeye çalışılmıştır. Bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran özellik ise konunun bütünlüğü bozulmadan tek bir örnek yardımıyla BOBİ FRS Bölüm 12’ye göre maddi duran varlığın ilk kayda alınması, sonraki ölçümünde kullanılan maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmesi, amortisman ayrılması ve finansal tablo dışı bırakılması işlemlerinde işletmenin yapacağı muhasebe kayıtlarının Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı kullanılarak gösterilmeye çalışılmış olması ve sonraki ölçümde modeller arası karşılaştırma yapılarak aradaki farklılıkların nedenlerinin açıklanmaya çalışılmış olmasıdır.

3. BOBİ FRS BÖLÜM 12 MADDİ DURAN VARLIKLAR VE DEĞERLEME

Bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için uygulanacak finansal raporlama standardı konusunda KGK, 2014 yılında çalışmalara başlamış ve çalışma nihai hale gelinceye kadar Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi olarak isimlendirilmiştir. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumunu sağlayacak yerel bir finansal raporlama standardının çıkarılması çalışmaları, 2017 yılında sonuçlanmış olup standart, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı adı ile yayınlanmıştır (Ataman & Cavlak, 2017). Güncellenen BOBİ FRS 2021 Sürümü ise 30/03/2021'de Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu uygulama ile TMS ve TFRS ve yorumlarını zorunlu olarak uygulayan kuruluşlar dışında kalan aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısının en az ikisini birlikte sağlayan firmaların raporlamalarını BOBİ FRS'ye göre yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunlulukla birlikte BOBİ FRS uygulamasının ne şekilde yapılacak olduğunun bilinmesi, firmaların hata ve yanlış yapma olasılıklarını düşürecektir (Durmuş & Kutlu, 2020).

Muhasebe standartlarının öngördüğü finansal tabloların kapsamı ile Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı tam uyumlu olmadığından, TFRS ve BOBİ FRS'ye uyumlu finansal tablolar muhasebe kayıtlarından doğrudan elde edilememektedir. Bu eksikliği gidermek için muhasebe standartlarıyla uyumlu hesap planına ihtiyaç duyulmaktadır (Lazol, 2020).

Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı yayımlanmıştır.

Yayımlanan Örnek Hesap Planı; “İşletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesine ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasına imkân veren bir muhasebe sistemi oluşturabilmesi amacıyla örnek olarak oluşturulmuştur. Bu hesap planı ayrıca sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin arttırılmasını, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda yeknesaklığın sağlanmasını ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasını amaçlamaktadır” (Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), 2021).

İşletmelerin faaliyet alanlarına göre önem derecesi farklılık gösterse de, maddi duran varlıklar genel itibarıyla bir işletmenin önemli ve etkili kalemleri arasında bulunmaktadır.

Özellikle sanayi işletmeleri için duran varlık yatırımı, ticari ya da hizmet sektöründe yer alan işletmelere göre daha önemli bir süreçtir (Güleç, 2018).

BOBİ FRS Bölüm 12’de, “Maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda maddi duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi ve bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konuları ele alınmaktadır” (BOBİ FRS, paragraf 12.1).

Bölüm 12’ye göre “Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir” (BOBİ FRS, paragraf 12.2).

“Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür” (BOBİ FRS, paragraf 12.6).

“Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli; ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur” (BOBİ FRS, paragraf 12.7).

“İşletme tarafından inşa ve imal edilen varlıkların maliyetleri de satın alma yoluyla edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir” (BOBİ FRS, paragraf 12.11).

Bölüm 12’ye göre “Maddi duran varlıklar, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden değerlendirilir. Maddi duran varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın maliyetine dâhil edilmez” (BOBİ FRS, paragraf 12.15).

Maddi duran varlığın sonraki ölçümünde kullanılacak modeller aşağıda gösterildiği gibidir (KGK, BOBİ FRS Modül 12):

- Maliyet Modeli: Maliyet-Birikmiş Amortisman-Birikmiş Değer Düşüklüğü
- Yeniden Değerleme Modeli: Yeniden Değerleme Tarihteki Gerçeğe Uygun

Değer-Müteakip Birikmiş Amortisman-Müteakip Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı

“İlk kayda almadan sonra bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değeridir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun

değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır” (BOBİ FRS, paragraf 12.16).

BOBİ FRS Bölüm 12’ye göre; “Bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlemesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur” (BOBİ FRS, paragraf 12.18).

“Bir maddi duran varlık yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilirken aşağıda yer verilen yöntemlerden biri kullanılabilir” (KGK, BOBİ FRS Modül 12):

- Brüt Yöntem:

“Varlığın brüt değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlemesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Bu durumda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, varlığın brüt değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir, yani varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara getirilerek, defter değerindeki oransal değişim kadar birikmiş amortisman ve varlığın brüt değeri düzeltilir ya da” (KGK, BOBİ FRS Modül 12)

- Net Yöntem:

“Birikmiş amortisman varlığın brüt değeri ile netleştirilir ve varlığın brüt değeri defter değerine eşitlenmiş olur. Bu kapsamda, yapılan yeniden değerlendirme sonucunda varlığın defter değeri ile yeniden değerlendirilmiş tutarı arasındaki fark “Yeniden Değerleme Yedeği”ne kaydedilir ve karşılığında “Birikmiş Amortismanlar” kalemi sıfıra indirilerek varlığın brüt değeri yeniden değerlendirilmiş tutara getirilir” (KGK, BOBİ FRS Modül 12).

“Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda, bu artış Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilir. Ancak, bu artış, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir. Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerlendirme yedeğinden indirilir. Ancak yeniden değerlendirme azalışının yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde kâr veya zarara yansıtılır” (BOBİ FRS, paragraf 12.19).

“Bir maddi duran varlığın ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulması sonucunda defter değerinde meydana gelen artış Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde; azalış ise Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilmektedir. Diğer

taftan, bir maddi duran varlığın ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda kâr veya zarara yansıtılan değer azalışı, sonraki dönemlerde yapılan yeniden değerlendirme artışları ile tersine çevrilir. Bir başka ifadeyle, sonraki dönemlerde yapılan yeniden değerlemenin değer düşüklüğü zararına tekabül eden kısmı kâr veya zarara yansıtılırken, bu zararı aşan kısım ise Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemine yansıtılır. Bununla birlikte, ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulan ve “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemine yansıtılan bir maddi duran varlığın değerindeki artışın sonraki dönemlerde azalması durumunda, söz konusu azalış 12.19 paragrafında belirtildiği azalışının, “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminden indirilir. Ancak söz konusu değer azalışının, “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemindeki tutarı aşması durumunda, aşan kısım zarar olarak Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilir” (KGK, BOBİ FRS Modül 12).

BOBİ FRS Bölüm 12’ye göre amortisman ile ilgili paragrafları aşağıdaki gibidir:

“Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur” (BOBİ FRS, paragraf 12.21). Amortisman tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutardan kalıntı değer indirilmesiyle belirlenir” (BOBİ FRS, paragraf 12.24). Maddi duran varlığın amortisman tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Faydalı ömür, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir” (BOBİ FRS, paragraf 12.25).

“Amortisman işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarih itibarıyla başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan amortisman tâbi tüm varlıklar için kıst amortisman hesaplanır (BOBİ FRS, paragraf 12.26). Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman uygulanırken, amortisman gideri, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir” (BOBİ FRS, paragraf 12.30).

“Kalıntı değer, bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortisman tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz” (BOBİ FRS, paragraf 12.27).

“Amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi duran varlıktan elde edilecek

gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır” (BOBİ FRS, paragraf 12.28).

“Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır” (BOBİ FRS, paragraf 12.29).

“Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan amortisman giderleri Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir” (BOBİ FRS, paragraf 12.32).

“Her bir raporlama dönemi sonunda maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde belirtilen hükümler uygulanır” (BOBİ FRS, paragraf 12.33).

BOBİ FRS Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü’nde yer alan ilgili paragraflar aşağıdaki gibidir:

“Varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle finansal tablolarda yer almamasını sağlamak amacıyla, değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda, bu bölümde varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesi ve hesaplanması ile bu zararların iptal edilmesi konuları ele alınmaktadır” (BOBİ FRS, paragraf 18.1).

“Her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar da dâhil olmak üzere varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek yoktur” (BOBİ FRS, paragraf 18.4).

“Geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla Finansal Durum Tablosunda izlenemez. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur” (BOBİ FRS, paragraf 18.3).

“Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır” (BOBİ FRS, paragraf 18.12).

“Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında, gerçeğe uygun değerden indirilebilecek satış maliyetlerine yasal olarak ödenmesi gereken işlem vergileri ve benzeri diğer ödemeler, varlığı taşıma maliyetleri, varlığın tâbi olduğu bir kısıtlamanın kaldırılması amacıyla katlanılan maliyetler ve varlığı satışa hazır hale getirmek için katlanılan ilave maliyetler örnek olarak gösterilebilir” (BOBİ FRS, paragraf 18.14). “Kullanım değeri, bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir” (BOBİ FRS, paragraf 18.15).

“Maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarı kullanım değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden yüksek olanıdır” (KGK, BOBİ FRS Modül 12).

İşletme belirlediği geri kazanılabilir tutarı maddi duran varlığın defter değeri ile karşılaştırır. Maddi duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda, aşan bu tutar maddi duran varlığın değer düşüklüğü zararını teşkil etmektedir (KGK, BOBİ FRS Modül 12).

“Bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır. Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosunda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemlerde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı “Pazarlama Giderleri” kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir” (BOBİ FRS, paragraf 18.27).

“Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra amortisman veya itfa payı gelecekteki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır” (BOBİ FRS, paragraf 18.31).

“Her raporlama dönemi sonunda, önceki raporlama dönemlerinde kaydedilen değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir” (BOBİ FRS, paragraf 18.32).

“Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, ilgili varlığın ya da nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanarak daha önce kaydedilen değer düşüklüğü zararının bir

Albeni, N.

kısının veya tamamının iptal edilip edilmemesi gerektiği belirlenir” (BOBİ FRS, paragraf 18.32).

“Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki raporlama dönemlerinde değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak) defter değeri esas alınarak belirlenir. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz” (BOBİ FRS, paragraf 18.34).

“İptal edilecek değer düşüklüğü zararı; bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeli ile ölçülen varlıklarda kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilirken, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklarda “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınır” (BOBİ FRS, paragraf 18.35).

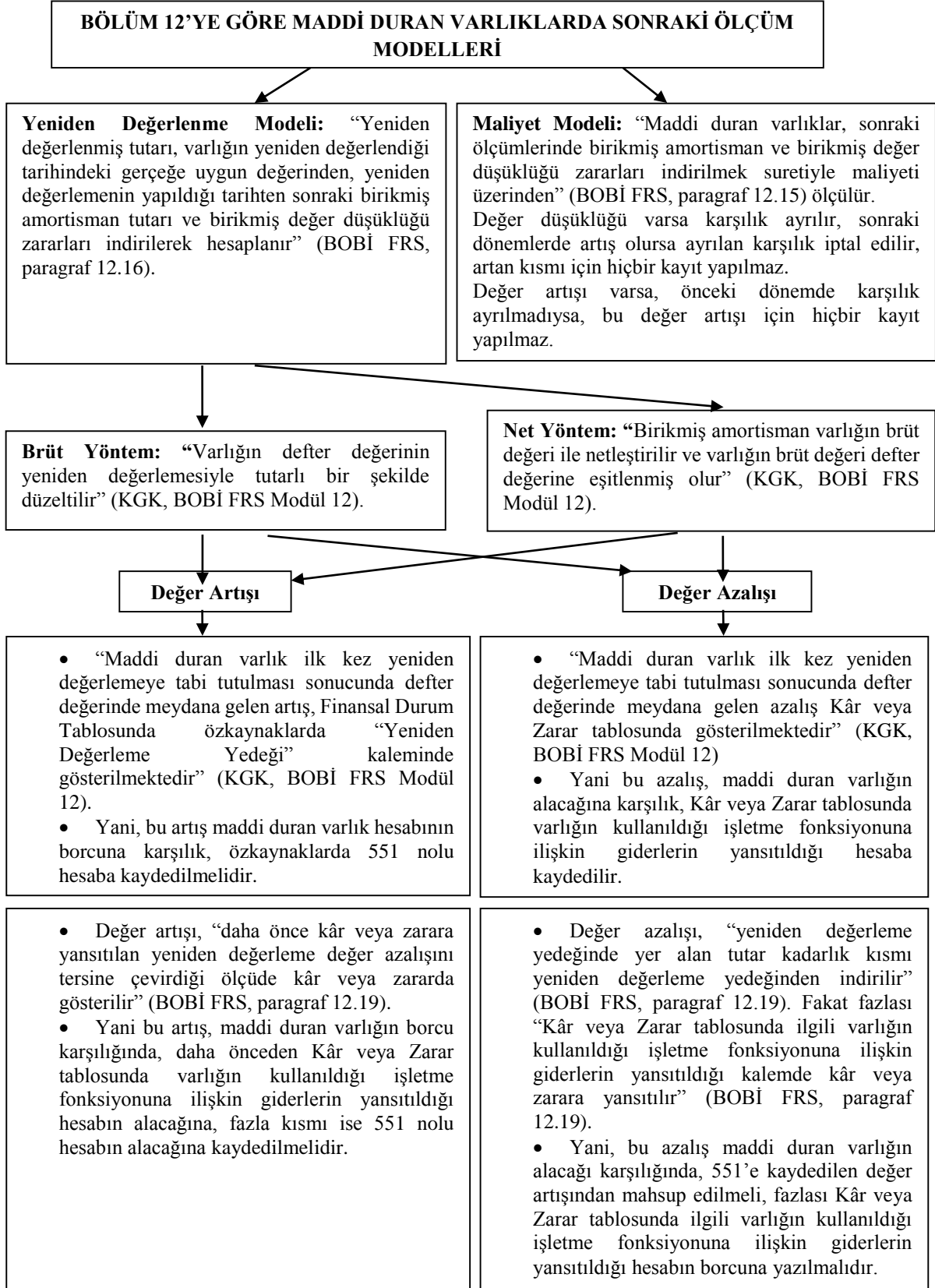
“Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra amortisman veya itfa payı sonraki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır” (BOBİ FRS, paragraf 18.40).

“Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılır” (BOBİ FRS, paragraf 12.35).

“Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır” (BOBİ FRS, paragraf 12.36).

“Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır” (BOBİ FRS, paragraf 12.20).

Bir maddi duran varlık kalemi ilk kayda maliyet bedeliyle alındıktan sonraki ölçüme ilişkin işletme tarafından uygulanacak yöntemlerin işleyişi aşağıdaki şekilde anlatıldığı gibidir.



Şekil 1. İlk kayda alınan maddi duran varlık kalemi için sonraki ölçümde uygulanacak modeller ve işleyişi

4. ÖRNEK UYGULAMA

İşletme 01/01/2016 tarihinde üretimde kullanılmak üzere 100.000TL + %18 KDV'ye bir makineyi peşin satın alıyor. Makinenin kalıntı değeri sıfır, yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmekte ve doğrusal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Vergi etkisi gözardı edilmektedir. BOBİ FRS'ye göre muhasebe kayıtları yapılırken Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı kullanılmıştır.

Mevcut tekdüzen hesap planında bulunmayıp Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında yer alan hesaplar ve açıklamaları aşağıdaki gibidir.

“257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-): Bu hesap, maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, kâr veya zarar tablosu hesaplarından maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. Karşılık ayrılmış olan maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde veya ayrıldığı dönemden sonra olmasına bakılmaksızın karşılık giderinin kayıt edildiği ilgili fonksiyonel gider hesabına alacak kaydedilerek yapılır” (KGK, 2021).

“551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları: Bu hesap, işletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden ortaya çıkan net değer artışlarının izlenmesinde kullanılır. BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından; dönem içerisinde yapılan yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer artışları ilgili maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının alacağına kaydedilir. Yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer azalışları bu hesapta ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, dönemde ortaya çıkan değer azalışının bu hesapta yer alan birikimli tutarı aşan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran

varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir” (KGK, 2021).

“**629 Diğer Giderler:** Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına kaydedildiği durumlarda, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları ya da yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan bu hesapta izlenir” (KGK, 2021).

Yıl sonlarında makinenin gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

31/12/2017’de 72.000

31/12/2018’de 64.800

31/12/2019’da 36.720

31/12/2020’de 26.622

Bu bilgilere göre makine ilk kayda maliyet bedeliyle alındıktan sonra, işletmenin uygulayacağı maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeline göre yapacağı yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. İlk yıl her iki modele göre aynı yevmiye kayıtları yapılacaktır.

İlk yıl yapılacak yevmiye kaydı:

1	01/01/2016		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	100.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000		
100 KASA		118.000	
Alış kaydı.			
2	31/12/2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000	
İlk yıl amortisman kaydı. (100.000*%20=20.000)			

31/12/2016’da aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR: 100.000

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR: 20.000

4.1 Maliyet Modeline Göre Kayıtlar

Maliyet modeline göre; “Maddi duran varlıklar, sonraki ölçümlerinde birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten suretiyle maliyeti üzerinden değerlendirilir” (BOBİ FRS, paragraf 12.15).

2017 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (100.000-20.000)	= 80.000
Makinenin geri kazanılabilir tutarı	= 72.000
Makinede ortaya çıkan değer azalışı (düşüklüğü) (72.000-80.000)	= 8.000

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun

Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

3 ————— 31/12/2017 —————		
629 DİĞER GİDERLER	8.000	
257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL.		8.000
Değeri düşen maddi duran varlık (MDV) için karşılık ayrılması.		
4 ————— 31/12/2017 —————		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000
Amortisman kaydı.		
100.000*%20=20.000		

31/12/2017’de aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 100.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 20.000+20.00=40.000
629 DİĞER GİDERLER	: 8.000
257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL.	: 8.000

2018 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (100.000-40.000)	= 60.000
Makinenin gerçeğe uygun değeri	= 64.800
Makinede ortaya çıkan değer artışı (64.800-60.000)	= 4.800
Daha önceki yılda ayrılan karşılık tutarı	= 8.000
İptal edilmesi gereken karşılık tutarı	= 4.800

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun

Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

5 ————— 31/12/2018 —————		
257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL.	4.800	
629 DİĞER GİDERLER		4.800
3. yevmiye kaydı ile ayrılan MDV değer düşüklüğü karşılığının kısmen iptal edilmesi.		
6 ————— 31/12/2018 —————		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000
Amortisman kaydı.		
100.000*%20 = 20.000		

31/12/2018'de aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 100.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 40.000+20.000=60.000
257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL.	: 8.000-4.800=3.200
629 DİĞER GİDERLER	: (4.800)

2019 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (100.000-60.000) = 40.000

Makinenin geri kazanılabilir tutarı = 36.720

Makinede ortaya çıkan değer azalışı (36.720-40.000) = 3.280

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun

Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

7 ————— 31/12/2019 —————		
629 DİĞER GİDERLER	3.280	
257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL.		3.280
Değeri düşen maddi duran varlık (MDV) için karşılık ayrılması.		
8 ————— 31/12/2019 —————		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000
Amortisman kaydı.		
100.000*%20=20.000		

31/12/2019'da aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 100.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 60.000+20.00=80.000
629 DİĞER GİDERLER	: 3.280
257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL.	: 3.200+3.280= 6.480

2020 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (100.000-80.000) = 20.000

Makinenin gerçeğe uygun değeri = 26.622

Makinede ortaya çıkan değer artışı (26.622-20.000) = 6.622

Daha önceki yılda ayrılan karşılık tutarı = 6.480

İptal edilmesi gereken karşılık tutarı = 6.480

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

9 ————— 31/12/2020 ————— 257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL. 629 DİĞER GİDERLER Daha önceden ayrılan MDV değer düşüklüğü karşılığının tamamının iptal edilmesi.	6.480	6.480
10 ————— 31/12/2020 ————— 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Amortisman kaydı. 100.000*%20 = 20.000	20.000	20.000

31/12/2020’de aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 100.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 80.000+20.000=100.000
257 MDV DEĞER DÜŞÜK. KRŞL.	: 6.480-6.480=0
629 DİĞER GİDERLER	: (6.480)

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

11 ————— 31/12/2020 ————— 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Makine finansal tablo dışı bırakıldığında yapılacak yevmiye kaydı.	100.000	100.000
--	---------	---------

4.2 Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerlendirilmesi

“İlk kayda almadan sonra bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçüldüğünde ölçüme esas alınacak değer, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değeridir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendirildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır” (BOBİ FRS, paragraf 12.16).

“Bir maddi duran varlık yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilirken aşağıda yer verilen yöntemlerden biri kullanılabilir” (KGK, BOBİ FRS Modül 12):

- Brüt Yöntem ya da
- Net Yöntem.

4.2.1 Brüt Yönteme Göre Değerleme ve Kayıtlar

2017 yılı için hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökgöz ve Temelli, 2016: 149):

Makinenin net değeri (100.000-20.000)	= 80.000
Makinenin geri kazanılabilir tutarı	= 72.000
Makinede ortaya çıkan değer azalışı	= 8.000
Yeniden değerlendirme azalış oranı (8.000/80.000)	= %10
Makinenin kayıtlı değerindeki azalış (100.000*%10)	= 10.000
Birikmiş amortismandaki azalış (20.000*%10)	= 2.000
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme azalışı	= 8.000

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun

Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

3 ————— 31/12/2017 —————		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000	
629 DİĞER GİDERLER	8.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		10.000
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme azalışı kaydı.		
4 ————— 31/12/2017 —————		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	18.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		18.000
Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (100.000-10.000)*%20 = 18.000		

31/12/2017’de aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 100.000-10.000=90.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 20.000-2.000+18.000=36.000
629 DİĞER GİDERLER	: 8.000

2018 yılı için hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökgöz ve Temelli, 2016):

Makinenin net değeri (90.000-36.000)	= 54.000
Makinenin gerçeğe uygun değeri	= 64.800
Makinede ortaya çıkan değer artışı	= 10.800
Yeniden değerlendirme artış oranı (10.800/54.000)	= %20
Makinenin kayıtlı değerindeki artış (90.000*%20)	= 18.000
Birikmiş amortismandaki artış (36.000*%20)	= 7.200
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı	= 10.800
Daha önceki yılda kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışı	= 8.000
Yansıtılacak MDV Yeniden değerlendirme değer artışı	= 2.800

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

5 ————— 31/12/2018 —————	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	18.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	7.200
629 DİĞER GİDERLER	8.000
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.800
3. yevmiye kaydında oluşan MDV yeniden değerlendirme azalışının 629 nolu hesap ile iptal edilip, farkın 551 nolu hesaba kaydedilmesi.	
6 —————	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	21.600
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	21.600
Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (90.000+18.000)*%20 = 21.600	

31/12/2018’de aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 90.000+18.000=108.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 36.000+7.200+21.600=64.800
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	: 2.800
629 DİĞER GİDERLER	: (8.000)

2019 yılı için hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökgöz ve Temelli, 2016):

Makinenin net değeri (108.000-64.800)	= 43.200
Makinenin geri kazanılabilir tutarı	= 36.720
Makinede ortaya çıkan değer azalışı	= 6.480
Yeniden değerlendirme azalış oranı (6.480/43.200)	= %15
Makinenin kayıtlı değerindeki azalış (108.000*%15)	= 16.200
Birikmiş amortismandaki azalış (64.800*%20)	= 9.720
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme azalışı	= 6.480
Daha önceki yılda hesaplanarak diğer kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değerlendirme artışı	= 2.800
Kâr ya da zarara yansıtılacak değerlendirme farkı	= 3.680

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun

Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

7 ————— 31/12/2019 —————			
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	9.720		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.800		
629 DİĞER GİDERLER	3.680		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		16.200	
Ortaya çıkan yeniden değerlendirme azalışının, ilk önce 5. yevmiye kaydında 551 nolu hesabın bakiyesi kadarlık kısmının indirilmesi, fazla kısmın 629 nolu hesaba kaydedilmesi.			
8 ————— 31/12/2019 —————			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	18.360		
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		18.360	
Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (108.000-16.200)*%20 = 18.360			

31/12/2019'da aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 108.000-16.200=91.800
258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	: 64.800-9.720+18.360=73.440
629 DİĞER GİDERLER	: 3.680

2020 yılı için hesaplamalar aşağıdaki gibidir (Bakınız: Gökgöz ve Temelli, 2016):

Makinenin net değeri (91.800-73.440)	= 18.360
Makinenin gerçeğe uygun değeri	= 26.622
Makinede ortaya çıkan değer artışı	= 8.262
Yeniden değerlendirme artış oranı (8.262/18.360)	= %45
Makinenin kayıtlı değerindeki artış (91.800*%45)	= 41.310
Birikmiş amortismandaki artış (73.440*%45)	= 33.048
Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı	= 8.262
Daha önceki yılda kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışı	= 3.680
Yansıtılacak MDV Yeniden değerlendirme değer artışı	= 4.582

Kamu Gözetimi Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

9 ————— 31/12/2020 —————	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	41.310
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	33.048
629 DİĞER GİDERLER	3.680
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	4.582
7. yevmiye kaydında oluşan MDV yeniden değerlendirme azalışının 629 nolu hesabın alacağı ile mahsup edilip, fazla kısmın 551 nolu hesaba kaydedilmesi.	
10 ————— 31/12/2020 —————	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	26.622
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	26.622
Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (91.800+41.310)*%20 = 26.622	

31/12/2020’de makine finansal tablo dışı bırakılmadan önce aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 91.800+41.310=133.110
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 73.440+33.048+26.622=133.110
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	: 4.582
629 DİĞER GİDERLER	: (3.680)

“Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır” (BOBİ FRS, paragraf 12.20).

12 ————— 31/12/2020 —————	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	133.110
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	4.582
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	133.110
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	4.582
Makine finansal tablo dışı bırakıldığında amortisman ve varlık hesaplarının kapanışı, 551 nolu hesabın 570 nolu hesaba devri kaydı.	

4.2.2 Net Yönteme Göre Değerleme ve Kayıtlar

2017 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (100.000-20.000)	= 80.000
Makinenin geri kazanılabilir tutarı	= 72.000
Makinede ortaya çıkan değer azalışı	= 8.000

MAKÜ-BİFD 4(2), 195-223, 2021

3 ————— 31/12/2017 ————— 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Birikmiş Amortismanın iptali.	20.000	20.000
4 ————— 31/12/2017 ————— 629 DİĞER GİDERLER 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Maddi duran varlık yeniden değerlendirme azalışı kaydı.	8.000	8.000
5 ————— 31/12/2017 ————— 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (100.000-20.000-8.000)/4 = 18.000	18.000	18.000

31/12/2017’de aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 100.000-20.000-8.000=72.000
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 20.000-20.000+18.000=18.000
629 DİĞER GİDERLER	: 8.000

2018 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (72.000-18.000)	= 54.000
Makinenin gerçeğe uygun değeri	= 64.800
Makinede ortaya çıkan değer artışı	= 10.800
Daha önceki yılda kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışı	= 8.000
Yansıtılacak MDV Yeniden değerlendirme değer artışı	= 2.800

6 ————— 31/12/2018 ————— 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Birikmiş Amortismanın iptali.	18.000	18.000
7 ————— 31/12/2018 ————— 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 629 DİĞER GİDERLER 551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 4. yevmiye kaydında oluşan MDV yeniden değerlendirme azalışının 629 nolu hesap ile iptal edilip, fazla kısmın 551 nolu hesaba kaydedilmesi.	10.800	8.000 2.800
8 ————— 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (72.000-18.000+10.800)/3 = 21.600	21.600	21.600

Albeni, N.

31/12/2018'de aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 72.000-18.000+10.800=64.800
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 18.000-18.000+21.600=21.600
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	: 2.800
629 DİĞER GİDERLER	: (8.000)

2019 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (64.800-21.600)	= 43.200
Makinenin geri kazanılabilir tutarı	= 36.720
Makinede ortaya çıkan değer azalışı	= 6.480
Daha önceki yılda hesaplanarak diğer kapsamlı gelire yansıtılan MDV yeniden değerlendirme artışı	= 2.800
Kâr ya da zarara yansıtılacak değerlendirme farkı	= 3.680

9 ————— 31/12/2019 —————		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	21.600	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		21.600
Birikmiş Amortismanın iptali.		
10 ————— 31/12/2019 —————		
551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.800	
629 DİĞER GİDERLER	3.680	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		6.480
Ortaya çıkan yeniden değerlendirme azalışının, ilk önce 7. yevmiye kaydında 551 nolu hesabın bakiyesi kadarlık kısmının indirilmesi, fazla kısmın 629 nolu hesaba kaydedilmesi.		
11 ————— 31/12/2019 —————		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	18.360	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		18.360
Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (64.800-21.600-6.480)/2 = 18.360		

31/12/2019'da aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	: 64.800-21.600-6.480=36.720
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	: 21.600-21.600+18.360=18.360
629 DİĞER GİDERLER	: 3.680

2020 yılı için hesaplamalar ve kayıtlar:

Makinenin net değeri (36.720-18.360) = 18.360

Makinenin gerçeğe uygun değeri = 26.622

Makinede ortaya çıkan değer artışı = 8.262

Daha önceki yılda kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan
yeniden değerlendirme değer azalışı = 3.680

Yansıtılacak MDV Yeniden değerlendirme değer artışı = 4.582

12 ————— 31/12/2020 ————— 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Birikmiş Amortismanın iptali.	18.360	18.360
13 ————— 31/12/2020 ————— 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 629 DİĞER GİDERLER 551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 10. yevmiye kaydında oluşan MDV yeniden değerlendirme azalışının 629 nolu hesabın alacağı ile mahsup edilip, fazla kısmın 551 nolu hesaba kaydedilmesi.	8.260	3.680 4.582
14 ————— 31/12/2020 ————— 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Yeniden değerlendirme sonrası amortisman kaydı. (36.720-18.360+8.260)/1 = 26.620	26.620	26.620

31/12/2020’de makine finansal tablo dışı bırakılmadan önce aşağıdaki hesapların bakiyeleri gösterildiği gibidir:

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR : 36.720-18.360+8.260=**26.620**

258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR : 18.360-18.360+26.620=**26.620**

551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI : **4.582**

629 DİĞER GİDERLER : **(3.680)**

15 ————— 31/12/2020 ————— 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI Makine finansal tablo dışı bırakıldığında amortisman ve varlık hesaplarının kapanışı, 551 nolu hesabın 570 nolu hesaba devri kaydı.	26.620 4.582	26.620 4.582
---	-----------------	-----------------

Makine varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra işletme maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelini kullanmayı seçtiğinde oluşacak farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmeye çalışılmıştır.

Tablo 1. Varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra makinenin işletme tarafından seçilecek maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmesi

MALİYET MODELİ										
Yıllar	(1) (GUD)	253	258	(2) (253-258)	Değer Artışı (1-2)	Değer Düşüklüğü (Azalışı) (1-2)	629 Borç	629 Alacak	257	257 Bakiye
2017	72.000	100.000	20.000	80.000		8.000	8.000		8.000	8.000
2018	64.800	100.000	40.000	60.000	4.800			4.800	-4.800	3.200
2019	36.720	100.000	60.000	40.000		3.280	3.280		3.280	6.480
2020	26.622	100.000	80.000	20.000	6.622			6.480	-6.480	0
YENİDEN DEĞERLEME MODELİ (BRÜT YÖNTEM)										
Yıllar	(1) (GUD)	253	258	(2) (253-258)	Değer Artışı (1-2)	Değer Azalışı (1-2)	629 Borç	629 Alacak	551	551 Bakiye
2017	72.000	100.000	20.000	80.000		8.000	8.000			
2018	64.800	90.000	36.000	54.000	10.800			8.000	2.800	2.800
2019	36.720	108.000	64.800	43.200		6.480	3.680		-2.800	
2020	26.622	91.800	73.440	18.360	8.262			3.680	4.582	4.582
YENİDEN DEĞERLEME MODELİ (NET YÖNTEM)										
Yıllar	(1) (GUD)	253	258	(2) (253-258)	Değer Artışı (1-2)	Değer Azalışı (1-2)	629 Borç	629 Alacak	551	551 Bakiye
2017	72.000	100.000	20.000	80.000		8.000	8.000			
2018	64.800	72.000	18.000	54.000	10.800			8.000	2.800	2.800
2019	36.720	64.800	21.600	43.200		6.480	3.680		-2.800	
2020	26.622	36.720	18.360	18.360	8.262			3.680	4.582	4.582

Her iki modele göre 2017 yılında 8.000TL'lik değer azalışı (değer düşüklüğü) meydana gelmiştir. Maliyet modeline göre 8.000TL'lik değer düşüklüğü için karşılık ayrılmış, 257 nolu karşılık hesabının alacağı karşılığında 629 nolu hesabın borcuna kayıt yapılmıştır. Yeniden değerlendirme modeline göre ise karşılık ayrılmamış, 253 nolu hesabın alacağı karşılığında 629 nolu hesabın borcuna kayıt yapılmıştır.

2018 yılında maliyet modeline göre 4.800TL'lik değer artışı oluşmuş ve bu değer artışı 629 nolu hesabın alacağına kayıt yapılarak 2017 yılında 8.000TL ayrılan karşılık miktarının 4.800TL'lik kısmı iptal edilmiştir. Yeniden değerlendirme modeline göre aynı yıl 10.800TL'lik değer artışı oluşmuş ve 629 nolu hesabın alacağına kayıt yapılarak bir önceki yıl 629 nolu hesabın borcuna yazılan 8.000TL'lik değer azalışı iptal edilmiş, kalan 2.800TL'lik fazla kısım ise 551 nolu hesaba kaydedilmiştir.

2019 yılında maliyet modeline göre 3.280TL'lik değer düşüklüğü meydana gelmiş ve 257 nolu karşılık hesabının alacağı karşılığında 629 nolu hesabın borcuna kayıt yapılmıştır. Yeniden değerlendirme modeline göre ise aynı yıl 6.480TL'lik değer azalışı meydana gelmiş, ilk önce bir önceki yıl 551 nolu hesaba yazılan 2.800TL'lik kısım 551 nolu hesabın borcuna

yazılarak mahsup edilmiş, $6.480-2.800=3.680$ TL'lik fazla kısım ise 629 nolu hesabın borcuna kaydedilmiştir.

2020 yılında maliyet modeline göre 6.622TL'lik değer artışı meydana gelmiş ve 629 nolu hesabın alacağına 6.480TL kaydedilerek, 257 nolu karşılık hesabının bakiyesinde yer alan 6.480TL'lik kısım mahsup edilmiş, $6.622-6.480=142$ TL'lik fazla kısım içinse hiçbir kayıt yapılmamıştır. Yeniden değerlendirme modeline göre ise aynı yıl 8.262TL'lik değer artışı meydana gelmiş, bir önceki yıl 629 nolu hesabın borcuna kaydedilen 3.680TL'lik kısım 629 nolu hesabın alacağına yazılarak iptal edilmiş, kalan $8.262-3.680=4.582$ TL ise 551 nolu hesabın alacağına kaydedilmiştir. Makine finansal tablo dışı kaldığında ise maliyet modeline göre 257 nolu hesap bakiye vermediğinden sadece 253 nolu hesap 258 nolu hesapla kapatılmıştır. Yeniden değerlendirme modeline göre ise 551 nolu hesapta bulunan 4.582TL'lik bakiye 570 nolu hesaba aktarılarak, 253 nolu hesap da 257 nolu hesap ile kapatılmıştır. Modeller karşılaştırıldığında 2020 yılında maliyet modeline göre 257 nolu karşılık hesabında bakiye bulunmamakta dolayısıyla 570 nolu hesaba kayıt yapılamamakta, yeniden değerlendirme modeline göre ise 551 nolu hesapta 4.582TL'lik bakiye bulunmakta ve bu 570 nolu hesaba aktarılarak kapatılmaktadır. Bu farkın sebebi ise maliyet modeli ile yeniden değerlendirme modelinde 2017-2020 yılları boyunca 253-258 nolu hesaplar arasındaki farklılıkların toplamı ile maliyet yönteminde 2020 yılında $6.622-6.480=142$ TL'lik değer artışının kayda alınmamasından kaynaklanmaktadır. Yeniden değerlendirme modelinde hem brüt yöntem hem de net yöntem kullanılmakta ve her iki yönteme göre de aynı sonuç ortaya çıkmaktadır.

Makine varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra işletme maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelini kullanmayı seçtiğinde yıllara göre hesapların bakiyeleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 2. Makinenin değerlenmesinde kullanılan maliyet modeli ve yeniden değerleme modeline göre hesapların bakiyeleri

Yıllar	Hesaplar	Bakiyeler		
		Maliyet Yöntem	Yeniden Değerleme Modeli	
			Brüt Yöntem	Net Yöntem
2016	253	100.000	100.000	100.000
	258	20.000	20.000	20.000
2017	253	100.000	90.000	72.000
	258	40.000	36.000	18.000
	629	8.000	8.000	8.000
	257	8.000		
2018	253	100.000	108.000	64.800
	258	60.000	64.800	21.600
	257	3.200		
	629	-4.800	-8.000	-8.000
	551		2.800	2.800
2019	253	100.000	91.800	36.720
	258	80.000	73.440	18.360
	629	3.280	3.680	3.680
	257	6.480		
	551			
2020	253	100.000	133.110	26.620
	258	100.000	133.110	26.620
	257	0		
	629	-6.480	-3.680	-3.680
	551		4.582	4.582
Finansal Tablo Dışı Sonrası	253	0	0	0
	258	0	0	0
	257	0		
	551		0	0
	570		4.582	4.582

Maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli karşılaştırıldığında, maliyet modeline göre 257 nolu karşılık hesabı kullanılırken 551 nolu hesap kullanılmamakta, yeniden değerleme modeline göre ise 551 nolu hesap kullanılırken 257 nolu karşılık hesabı kullanılmamaktadır. Maliyet modeline göre 2020 yılında makine finansal tablo dışı bırakılmadan önce 257 nolu karşılık hesabı bakiye vermemektedir. Yeniden değerleme modelinde ise 2020 yılında makine finansal tablo dışı bırakılmadan önce hem brüt yöntem hem de net yönteme göre 551 nolu hesap 4.582TL bakiye vermektedir. Makine finansal tablo dışı bırakıldığında maliyet modeline göre 253 nolu hesap 258 nolu hesapla kapatılırken 257 nolu hesap 570 nolu hesaba aktararak kapatılmakta fakat 257 nolu hesap bakiye vermediği için 570 nolu hesaba kayıt yapılmamıştır.

Yeniden değerlendirme modeline göre ise 253 nolu hesap 258 nolu hesapla kapatılırken 551 nolu hesaptaki 4.582TL'lik bakiye de 570 nolu hesaba aktarılarak kapatılmaktadır.

Maliyet modeline göre değer azalışı olduğunda karşılık ayrılırken, değer artışı olduğunda daha önceden değer düşüklüğü ile ilgili karşılık ayrılmadığıysa ya da daha önceden karşılık ayrıldı ve değer artışı meydana geldiğinde ayrılan karşılık tutarını aşan değer artışı tutarı söz konusuysa bu fazla kısım için bir kayıt yapılmamaktadır. Bu sebeple 2020 yılındaki karşılığın iptali sonrası oluşan 142TL'lik değer artışı fazlası ile ilgili de bir kayıt yapılmamıştır. Her iki modele göre karşılaştırma yaptığımızda 570'e aktarılan 4.582TL'lik farkın 2017-2020 yılları arası 253-258 arasındaki farklılıkların toplamı ile 2020 yılında maliyet modeline göre 142TL'nin kayıtlara alınmamasından kaynaklanmaktadır.

5. SONUÇ

BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre maddi duran varlıklar ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile ölçüm sağlanırken, sonrasında maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli tercih edilir. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilirken ya brüt yöntem ya da net yöntem kullanılır.

Bir maddi duran varlık için sonraki ölçümde maliyet modeli seçildiyse ve değer düşüklüğü zararı söz konusuysa bu zarar için karşılık ayrılır, eğer değer artışı söz konusuysa bu artış için hiçbir işlem yapılmaz. Eğer karşılık ayrıldıktan sonra değer artışı söz konusuysa önce ayrılan karşılık iptal edilir, fazla kısım içinse hiçbir işlem yapılmaz.

Eğer maddi duran varlık için sonraki ölçümde yeniden değerlendirme modeli seçildiyse varlığın defter değerini düzeltmek için ya brüt yöntem ya da net yöntem kullanılır. Yeniden değerlemede eğer ilk defa değer artışı meydana gelmişse bu artış Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda yeniden değerlendirme yedeği kaleminde gösterilmeli, eğer ilk defa değer azalışı meydana gelmişse Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

Eğer daha önceden değer azalışı meydana geldiyse ve sonraki dönem değer artışı söz konusuysa önce daha önce meydana gelen değer azalışı kadarlık kısmı ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin gider hesabı ile mahsup edilir, fazla kısım varsa özkaynaklarda yeniden değerlendirme yedeği kaleminde gösterilir.

Eğer daha önceden değer artışı meydana geldiyse ve sonraki dönem değer azalışı söz konusuysa, önce yeniden değerlendirme yedeği kaleminin bakiyesi kadarlık kısmı mahsup edilir, fazla kısım varsa ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin gider hesabına kaydedilir.

Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirilme yedeğinde yer alan tutar Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kalemine aktarılır.

BOBİ FRS Bölüm 12'ye göre maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunluluktur. Amortisman işlemine varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren başlanır ve varlık finansal tablo dışı bırakıldığında son verilir.

Örnek uygulamada, üretimde kullanılan bir makinenin varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra işletme tarafından yapılması gereken yevmiye kayıtları maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeline göre, yeniden değerlendirme modeli de hem brüt yönteme hem de net yönteme göre gösterilmeye çalışılmıştır. Yevmiye kayıtları yapılırken Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı kullanılmıştır. Son olarak yöntemler karşılaştırmalı olarak tabloda gösterilmiş, aradaki farklılıklar belirlenmiş ve farklılıkların sebebi açıklanmaya çalışılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarının önemi giderek artmakta olup standartlara uygun muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayımladığı Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planının kullanılması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set türkiye muhasebe ve türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168.

Çanakçıoğlu, M. (2018). BOBİ FRS, tam set TFRS ve vergi usul kanunu çerçevesinde maddi duran varlıkların ölçümü. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (80), 349-366.

Durmuş, C. N., & Kutlu, O. (2020). Büyük ve orta boy işletmeleri için finansal raporlama standardının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(158), 189-211.

Gökgöz, A., & Temelli, F. (2016). Taşıyıcı bitkilerin türkiye muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 142-154.

Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların BOBİ FRS ve TFRS açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4), 904-921.

Kamu Gözetimi Kurumu. BOBİ FRS modül 12 maddi duran varlıklar. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Mod%C3%BC1%2012-.pdf / E.T: 15.08.2021.

Kamu Gözetimi Kurumu (2021). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (2021 Sürümü) .
<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama->

Standard% C4% B1-(BOBİ% CC% 87-FRS)-2021-Su% CC% 88ru% CC% 88mu% CC% 88 / E.T: 10.08.2021.

Kamu Gözetimi Kurumu (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun örnek hesap planı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Hesap_Plani_Taslagi_Gorusler_Sonrasi_21_07.pdf / E.T:28.07.2021.

Lazol, İ. (2020). Genel muhasebe. Ekin Yayınevi.

Tuncez, H. A. (2020). TMS 16 ve BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların karşılaştırılması. Muhasebe ve Maliye Dergisi, 3(2), 92-109.

Yelgen, E., & Uyar, S. (2018). BOBİ FRS açısından maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı, 98-109.

Yücel, S., Öncü, M. A., & Akaytay, A. (2018). Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirilmesinin karşılaştırılması. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 39, 283-304.