

MADDİ DURAN VARLIKLARIN KOBİ'LER İÇİN UFRS, TAM SET UFRS VE VERGİ USUL KANUNUN'DA (VUK) ARŞILAŞTIRILMASI

Mehmet GENÇTÜRK*
İsmail ÇELİK**
Nagihan KARAMAN***

ÖZET

Muhasebe alanında tüm finansal tablo kullanıcıları için ortak bir uygulama dili oluşturulması amacıyla yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının kamuyu aydınlatma yükümlülüğü olmayan KOBİ'ler tarafından uygulamasının kolay olmaması gibi nedenlerle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için UFRS yayınlanmıştır. Türkiye'de 1 Kasım 2010 tarihinde Türkçe çevirisi yapılan ve 2012 yılında uygulanmasının zorunlu olması beklenen Kobi UFRS, Tam Set UFRS'den bazı farklılıkları da beraberinde getirmiştir. Maddi Duran Varlıklarda meydana gelen farklılık uygulamalarına odaklanılan çalışmamızda, sırasıyla Kobi UFRS'de KOBİ kavramı değerlendirilmiş, sonraki bölümlerde ise 2012 yılında Türkiye'de geniş bir uygulama alanı bulacağını düşündüğümüz KOBİ standartlarında "Maddi Duran Varlıkların" özelliklerine değinilerek bazı konularda ortaya çıkan farklılıklar örnek uygulamalarla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kobi UFRS, Tam Set UFRS, Maddi Duran Varlık,

* Doç. Dr. Mehmet GENÇTÜRK, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay UTİYO Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü Öğretim Üyesi, Bucak/Burdur, Türkiye, mgencturk@mehmetakif.edu.tr

** Yrd. Doç. Dr. İsmail ÇELİK, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay UTİYO Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü Öğretim Görevlisi, Bucak/Burdur, Türkiye, ismailcelik@mehmetakif.edu.tr

*** Öğr. Gör. Nagihan KARAMAN, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay UTİYO Uluslararası Ticaret Bölümü Öğretim Görevlisi, Bucak/Burdur, Türkiye, nagihankaraman@mehmetakif.edu.tr

THE COMPARISON OF FIXED ASSETS IN IFRS FOR SMEs, FULLSET IFRS AND TAX PROCEDURAL LAW (TPL)

ABSTRACT

Due to its hardness to be understood by the SMEs, which they have no obligation to inform the community, IFRS for SMEs are issued on July 9th 2009 by the International Accounting Standards Committee to create a common language for all accounting financial statements users. IFRS for SMEs, which was translated into Turkish on November 1st, 2010 and is going to be mandatory in application, has brought some differentiations about to full set IFRS. In our research about the discrepancies occurred in applications in tangible fixed assets, in turn, the term SME has been evaluated in IFRS for SMEs and it has been tried to define the differences in some subjects which arise in “tangible fixed assets” what we have thought that it would have a wide field of application in Turkey in 2012 with some sample applications.

Keywords: *IFRS for SME, Full Set IFRS, tangible fixed assets*

1 GİRİŞ

Ülke ekonomilerinin entegrasyonunda en önemli hususlardan biri finansal raporlama sürecinde tek düzeliğin sağlanmasıdır. Ülkedeki işletmelerin önemli bir bölümünü oluşturan KOBİ’ler, esnek yapılarıyla değişen ekonomik konjonktürlere hızlı bir şekilde ayak uydurarak ekonomik büyümeye hız kazandırabilmektedir. KOBİ’ler üretim teknolojilerini geliştirmeleri, ihracat paylarını artırmaları ve finansman imkânlarının da gelişmesi neticesinde uluslararası yatırımcıların da ilgi alanına girmiştir. Küreselleşme ile birlikte yatırımcılar, diğer ülkelerdeki; ihracat imkanı yüksek, finansal krizler karşısında değişime çabuk adapte olabilen ve piyasa değeri yükselme potansiyeli muhtemel işletmelere yönelmiştir.

Bu bağlamda yatırımcıların KOBİ’lerin finansal durumlarını net olarak görebilmeleri için KOBİ’ler tarafından yayınlanan finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında KOBİ’lerin en büyük problemi şeffaf ve güvenilir finansal tablo düzenleme sürecinde yaşanmaktadır. Bu sebeple muhasebe düzenleyicisi konumundaki otoriteler, KOBİ’lerin finansal raporlama sürecinde uluslararası entegrasyonu sağlayıcı hizmetler sunmaya odaklanmıştır.

Türkçe çalışmaları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından tamamlanmış olan KOBİ’ler için UFRS, tam set UFRS’nin sadece

KOBİ'leri ilgilendiren ve uluslar arası düzlemde KOBİ'ler için tek düzeliği sağlaması amaçlanan bir rapor olarak 2009 yılı temmuz ayında yayınlanmıştır. KOBİ'ler için UFRS, kamuyu bilgilendirme zorunluluğu olmayan işletmeler için bazı konularda yenilikler getirmektedir. KOBİ standartları, gelişme imkanlarından yararlanmak isteyen işletmelerin eşit şartlarda rekabet etmesini sağlayıcı bir düzenleme olarak da karşımıza çıkmaktadır.

KOBİ'ler için UFRS sürecine odaklanılan çalışmamızda sırası ile; KOBİ UFRS'nin getirdiği yeniliklere değinilerek Türk Vergi Mevzuatı ve Tam Set UFRS'ye nazaran maddi duran varlıklar açısından KOBİ standardının getirdiği farklılıklar vurgulanacak ve bu farklılıklar örnekler ile ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2 KÜÇÜK ve ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER (KOBİ) ve KOBİ'LER İÇİN UFRS HAKKINDA GENEL ÇERÇEVE

KOBİ tanımlarında, firmanın çalıştırdığı personel ya da işçi sayısı, bilanço değerleri ve bağımsızlık ölçütleri ön plana çıkmaktadır (Parlakkaya, 2010: 2). KOBİ'ler; halka açık olmamaları, finans kuruluşu olmamaları ve temel kamu hizmetleri vermemeleri nedeniyle kendi ülkelerinde ekonomik açıdan bireysel olarak önemli görülmezler (Demir, 2007: 45). Fakat KOBİ'ler küçük ve esnek yapıları, istihdam yaratma kapasiteleri ve ekonomide şirketlerin % 95'inden fazlasının KOBİ olması nedeni ile ülkeleri için çok büyük önem taşımaktadır (Çelik, 2010: 42). Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, KOBİ'ler için yeni bir düzenleme yapma gereksinimi duymuş ve KOBİ'ler için UFRS'yi oluştururken gelişmiş ve gelişmekte olan bütün ülkelerin KOBİ'lerin içinde bulunduğu şartları göz önüne almıştır. Böylelikle KOBİ'lerin finansal rapor kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasını amaçlamıştır. Standart 5 yıllık bir çalışma sonucunda ve tam set UFRS dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, tüm Avrupa'da 7 bin işletme için kullanılıyken, yaklaşık 7 milyon küçük ve orta ölçekli işletme ise ulusal muhasebe standartlarını kullanmak zorunda bırakılarak muhasebe süreçlerini takip etmektedir. Böylelikle uluslararası finansal raporlama standartları, söz konusu Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için uluslararası rekabette herhangi bir fayda sağlamamaktadır (Albu ve Albu, 2010: 46).

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelere olan ilginin sermaye hareketlerindeki serbestleşmeyle artması, işletmelerin sadece güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi sunmalarından çok, uluslararası arenada karşılaştırılabilir raporlar sunması ihtiyacını da beraberinde getirmiştir.

Sermaye hareketlerindeki serbestleşmeyle birlikte KOBİ'ler, ülkeleriyle sınırlı olmayan finansal tablolar hazırlamak zorundadır. Çünkü (Demir, 2007: 3);

- KOBİ'ler, Banka ve Finans Kuruluşlarından ulusal sınırların ötesinde kredi kullanmaktadır,
- KOBİ'lerin Yabancı ülke tedarikçileriyle olan ilişkilerini artırmaktadır.
- Basel II uzlaşısıyla birlikte derecelendirme kuruluşlarının şeffaf finansal tablolara olan gereksinimleri artmaktadır,
- KOBİ'ler yurtdışı müşterilerle çalışmaktadır.

Yukarıda sayılan gelişmelerin bir sonucu olarak uluslararası muhasebe standartları kurulu, vergi mevzuatına göre kamusal hesap verme zorunluluğu olmayan ve finansal tablolarını genel amaçlı olarak sadece iktisadi kişilik dışındaki kullanıcıların kullanımı için hazırlayan KOBİ'lerin uluslararası rekabete ayak uydurmalarını kolaylaştırıcı standartları 2009 yılında yayınlamıştır.

Yayınlanan standartta kamuya hesap verme yükümlülüğünün olduğu hallere de aşağıdaki gibi değinilmiştir (IASB, 2009: 10):

- Eğer, İşletmenin borç veya özkaynak enstrümanları ulusal piyasalarda ticarete konu oluyorsa veya bu enstrümanların söz konusu organize veya tezgâh üstü piyasalarda alınıp satılmasını sağlayıcı girişimler (ihraç aşaması) başlatılmışsa,
- Ya da işletme, geniş bir üçüncü şahıs kitlesi için bunların varlıklarını emaneten elinde tutuyorsa (banka, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri, portföy şirketleri vb.), kamuya hesap verilmek zorundadır.

KOBİ UFRS hazırlanırken, ulusal otoritelerin yaptığı gibi bir takım niceliksel faktörlere (çalışan sayısı, satış cirosu, varlıkları vs.) bakılarak işletmeler sınıflandırılmamış, KOBİ UFRS kapsamına alınacak işletmeler, “kamuya hesap verme yükümlülüğünün” olup olmamasına göre değerlendirilmiştir (Şensoy ve Perek, 2010: 51).

Bu nedenle, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan ve aşağıda sıralanmış işletmelerin dışında kalan işletmeler için KOBİ UFRS hayata geçirilmeye çalışılmaktadır (Akdoğan, 2010: 4).

- Sermaye Piyasası Araçları borsada işlem gören veya kotasyon başvurusunda bulunan işletmeler,
- Yedi emin sıfatıyla geniş bir kitle adına varlıklarını muhafaza eden işletmeler,
- Bankalar,
- Sigorta şirketleri,

- Aracı kuruluşlar,
- Emeklilik ve Bireysel Emeklilik şirketleri,
- Yatırım fonları,
- Yatırım bankaları

KOBİ'ler için UFRS çalışmalarının Tam Set UFRS'nin sadeleştirilmesi şeklinde hayata geçirilme çabalarının altında yatan temel gerekçe, Tam Set UFRS'nin anlaşılması güç bir bilimselliğe dayanması olarak kabul edilmektedir (Demir, 2007: 4).

KOBİ UFRS, Uluslararası finansal raporlama standartlarıyla birlikte oluşturulan Tam Set UFRS'nin bir parçası olmaktan çok, Tam Set UFRS ile paralel olarak hazırlanmış, seçenekli uygulamaları ortadan kaldıran ve KOBİ'lerle ilgili olmayan işlemleri kapsam dışı bırakmış, aynı zamanda değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemlerinin basitleştirildiği bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2010: 6).

Gelişmekte olan ülkelerin küçük ve orta büyüklükteki işletmelerine uluslararası platformda kendini gösterme imkânı sunacak olan KOBİ UFRS, ülkeler arasındaki eşitliği inşa edecektir. Ayrıca KOBİ UFRS'ye göre finansal tablolarını düzenleyen işletmeler, rekabet ortamını lehlerine kullanarak, büyük işletme hüviyetine kavuştuklarında muhasebe sürecinin uygulamasında Tam Set UFRS'ye geçerken bir takım zorluklarla karşılaşmaktan da kurtulmuş olacaklardır (Akdoğan, 2010: 6).

KOBİ UFRS'nin benimsenmesi küçük ve orta büyüklükteki işletmelere aşağıdaki avantajları sağlayacaktır (Aksoy ve Sipahi, 2007: 33).

- KOBİ UFRS'nin benimsenmesi, KOBİ'lerin finansal bilgi karşılaştırılabilirlik düzeyini ya ulusal ya da uluslararası anlamda yoluna koyacaktır,
- KOBİ UFRS'nin benimsenmesi, finansal tablo konsolidasyonunu kolaylaştıracaktır,
- KOBİ UFRS'nin benimsenmesi, KOBİ'lerin uluslararası piyasalara erişmelerine yardımcı olacaktır,
- KOBİ UFRS'nin benimsenmesi, işletmelerin kredi notuna pozitif etkide bulunacak ve kredi kuruluşlarıyla ilişkileri güçlendirecektir,
- Tedarikçilerin alıcılarından istediği sağlıklı finansal yapı KOBİ UFRS ile sağlanacaktır,
- Halka açık şirketlerde olduğu gibi muhasebe defterlerinden çıkarılan finansal tablolar ile TMS/TFRS'ye göre düzenlenen tablolar arasındaki farklılığın giderilmesi.

- Vergi bazlı muhasebe yerine ticari muhasebe esaslarının getirilmesi (TMSKa, 2010: 3) sağlanacaktır,

KOBİ'lerin genellikle işletme sahip veya yöneticilerin ya da kamu otoritelerinin kullanımına yönelik finansal tablo düzenliyor olmaları, bu tür finansal tabloların genel amaçlı olmaktan uzaklaşmalarına neden olabilir. Her ülkenin vergi yasalarının kendine özgü özellikler barındırması, genel amaçlı düzenlenmesi gereken finansal tablolarla vergi kazancının ortaya konulması amacıyla düzenlenen finansal tablolar arasında farklılıklar meydana getirebilir. Bu açıdan bakıldığında KOBİ UFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların, ilgili ülkenin vergi düzenlemelerinin ölçüleme esaslarına tam uyumlu olması ihtimal dışı kalabilir. Bu sebeple her ülke, vergi amaçlı finansal raporların, KOBİ UFRS'ye göre belirlenen kâr/zarar tutarından hareketle yapılacak mutabakatlarla düzenlenmesini sağlayarak KOBİ'lerin çifte rapor düzenleme yükünden kurtulmalarını sağlayabilir (Şensoy ve Perek, 2010: 51,52).

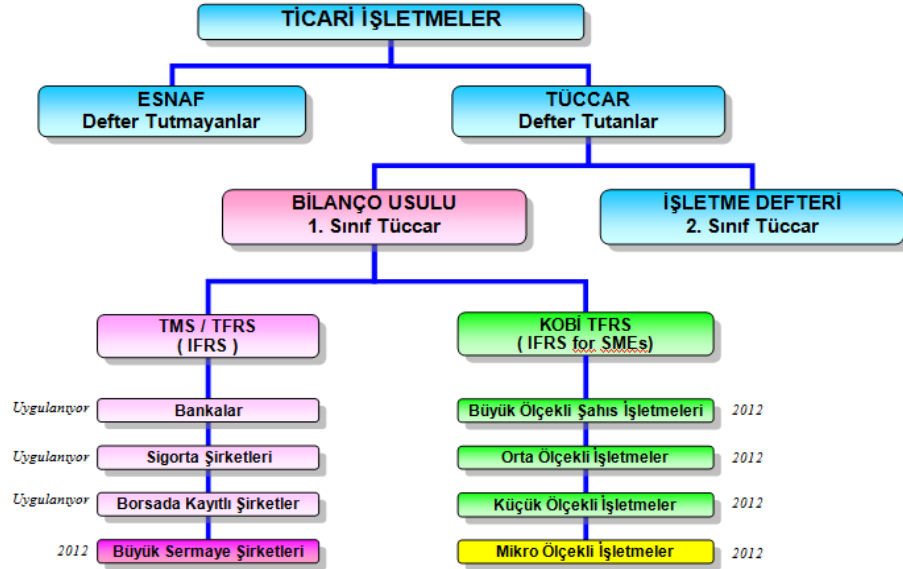
KOBİ'ler için UFRS'nin İngilizce orijinali 230 sayfa ve 35 bölümden oluşmaktadır. Standardın temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özkan, 2010: 1):

- Standarda KOBİ'ler ile ilgili olmayan konular dahil edilmemiştir.
- Tam set UFRS'lerde çeşitli muhasebe politikalarının seçilmesine izin verilmekteyken, KOBİ'ler için UFRS'de uygulanması daha kolay olan muhasebe politikaları önerilmektedir.
- Tam set UFRS'lerde yer verilen varlık, borç, gelir ve giderlerin tanınması ve ölçülmesi ile ilgili birçok ilke basitleştirilmiştir.
- KOBİ'ler için UFRS, tam set UFRS'lere göre daha az açıklama gerektirmektedir.
- KOBİ'ler için UFRS'nin yazım dili itibariyle tam set UFRS'ye göre daha kolay anlaşılır olmasına dikkat edilmiştir.

Türkiye'de banka ve sigorta şirketleri ile halka açık şirketler UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarını 2006 yılından itibaren uygulamaya başlamıştır. SPK mevzuatına tabi halka açık şirketler yasal defterlerini Maliye Bakanlığı'nca 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre tutmakta ve daha sonra finansal tablolarını (vergisel nitelikli) TMS/TFRS'ye dönüştürmektedirler.

Türkiye'de KOBİ'ler için TFRS uygulamasına ise 2012 yılında geçilmesi planlandığı için halen uygulanmakta olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Eki Tek Düzen Hesap Planı, bu standartlara göre revize edilecek ve 2011 yılında eğitim çalışmaları yapılacaktır. Fakat yıllık hasılatı 1 milyon TL'yi aşmayan ve çalışan sayıda 10'dan az olan çok küçük ölçekli mikro işletmelerin KOBİ'ler için TFRS'yi uygulamakta

zorlanabilecekleri ve/veya böyle bir standarda gereksinimlerinin olmayacağı tartışma konusudur. Bu sebeple standardın bazı hükümlerinin uygulanmasının şekil 1’de de gösterildiği gibi mikro işletmelerde muaf tutulması yönünde çalışmalar sürdürülmektedir (TMSKa, 2010: 3).



Şekil 1: KOBİ TFRS'nin Türkiye'de Uygulama Alanları

Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr>

3 KOBİ UFRS, TAMSET UFRS ve TÜRK VERGİ MEVZUATI (VUK) AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLAR

3.1 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar ve VUK ile Karşılaştırılması

TMS-16'nın amacı maddi varlıkların (devamlı kullanım amaçlı) ve bunların amortismanlarının değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili olarak bilanço ve eklerinde verilmesi gereken en az bilgilerin belirlenmesidir (Örten vd., 2007: 195).

TMS-16'ya göre, varlık kalemiyle ilgili ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, yalnızca maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır. Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran

varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (Kaya, 2007: 70).

Söz konusu maliyet unsurları aşağıdaki gibidir (TMSKb, 2010: 416,417):

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi veya stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük,
- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
- Mesleki ücretler.

Yukarıda bahsedilen maliyet unsurları dışında kalan ve aşağıda sıralanan unsurlar ise maliyete dahil edilmezler (Sağlam vd., 2009: 402):

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden sonra, duran varlık için yapılan masraflar ise aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır (Kaya, 2007: 71).

TMS 16'ya göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolarda yer alır (TMSKb, 2010: 418). Maddi varlık işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıyor (inşası bir yıldan uzun süreye yayılıyor) ise finansman giderleri "Borçlanma Maliyetleri" standardına uygun şekilde maliyete dahil edilebilir. Eğer bir bina üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte satın alınmışsa, ödenen bedel arsa ve bina için ayrılmalı ve sadece bina için amortisman ayrılmalıdır. Aynı şekilde bir bütün olarak iktisap edilen maddi varlık farklı ömre sahip unsurlardan oluşuyorsa bunlar ayrı olarak hesaplara alınmalı ve farklı kullanım sürelerine göre amorti edilmelidir (Örten vd., 2007: 196,197).

Bir işletme muhasebe politikası olarak standartta belirtilen maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modellerinden birini kullanmalıdır. Maliyet modeline göre, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda yer alan maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmesidir. Yeniden değerlendirme modeline göre ise bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (Sağlam vd., 2009: 409-411).

VUK ve Standarda göre düzenlenen hükümler karşılaştırıldığında, maddi duran varlıkların ilk edinimiyle ilgili olarak ortaya çıkan farklı uygulamalar aşağıda gösterildiği şekildedir (Kaya, 2007: 72-74):

- Maddi duran varlık alış giderleri: Standarda göre, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, VUK'a göre söz konusu masraflardan bazıları "gider" olarak kayıt edilebilmektedir.
- Maddi duran varlık ediniminde oluşan borçlanma maliyetleri: Standarda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında yer alan "alternatif yöntem"e göre kaydedilmesi gerekir. Buna göre, aktifleştirme (bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla

tamamlanması) tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşan gider yazılmalıdır. VUK'a göre ise, söz konusu borçlanma maliyetleri ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır.

- Arsasıyla birlikte bina alımı: Standarda göre, arsa ve binalar birlikte satın alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. VUK'a göre ise, arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar 252 Binalar Hesabı'nda izlenmektedir.
- Değeri belirli bir tutarı aşmayan maddi duran varlık alımı: Bu konuyla ilgili olarak standartta herhangi bir düzenleme yer almamakta, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. VUK'a göre ise bu konuyla ilgili hüküm yer almaktadır. Örneğin; 1.1.2011'den itibaren 700,00YTL'yi aşmayan maddi duran varlıklar, "gider" yazma ya da "aktifleştirme" yollarından birisi tercih edilerek muhasebeleştirilecektir.

Bu standartta maddi duran varlıkların amortismanına ilişkin açıklamalar da yapılmıştır. Standartta amortisman, bir varlığın amorti edilebilir kısmının faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtımı şeklinde tanımlanmıştır. Duran varlıkların maliyetlerinin yararlandıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması, dönemsellik ilkesinin gereğidir. Kullanılan amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde birçok faktör dikkate alınmalıdır. Bu faktörler; teknolojik değişiklikler, fiziksel kullanımdan kaynaklanan yıpranmalar, yasal veya diğer kısıtlamalardır (Akgül Ataman, 2004: 2).

Amortisman yöntemi olarak da normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemi kullanılabilir. Kullanılan ya da seçilen amortisman oranları her yıl gözden geçirilebilecek, gerekirse değiştirilebilecektir (Örten vd., 2007: 199).

TMS 16'ya göre bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değer (hurda değer) düşülerek belirlenir (Sağlam vd., 2009: 425). Kalıntı değer, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (TMSKb, 2010: 414).

VUK ile standarttaki düzenlemeler karşılaştırıldığında aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır (Akgül Ataman, 2004: 10):

- Her ikisinde de duran varlıkların amortismanında faydalı ömürleri esas alınmaktadır. Fakat varlıkların faydalı ömrünü belirleyecek merciler birbirinden farklıdır. Uluslararası Muhasebe Standardı'nda, faydalı ömrün tespiti işletmelere bırakılırken, VUK'da ilgili düzenlemede bu tespit Maliyet Bakanlığının yetkisine verilmiştir.
- Standartta, varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün dönemler itibarıyla revizyona tabi tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki değişikliğin, yapıldığı dönem ve sonrasına uygulanması gerektiği ifade edilirken, VUK'da bu hususa ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.
- Seçilecek amortisman yöntemi konusunda standartta, her ne kadar normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir. Standartta yer alan “Uygulanan amortisman yöntemlerinin periyodik olarak gözden geçirilmesi ve varlıklardan beklenen fayda da değişiklik olması durumunda farklı ve daha uygun bir yöntemle geçilmesi” ibaresi bunun kanıtıdır. VUK'da normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve olağanüstü amortisman yöntemleri sayılmıştır. Bu yöntemlerin dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. Sadece işletmenin azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine imkan tanımıştır.
- Standartta hurda değer kavramı açıklanmış ve tahminine ilişkin bir takım esaslar belirlenmiştir. VUK'da ise hurda değere ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir.

3.2 KOBİ'ler İçin UFRS'de Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Düzenlemeler ve VUK İle Karşılaştırılması

Maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler, KOBİ UFRS'nin 17. Bölümünde ele alınmıştır. “bina, fabrika ve ekipman” başlıklı söz konusu bölümde maddi duran varlıklar;

- Üretimde kullanılmak, mal ve hizmet üretimine destek olmak veya yönetim amaçlarına göre kira vb amaçlar için işletme elinde tutulan,
- Ve bir cari dönemden fazla faydalanılması beklenen varlıklar şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca tarımsal faaliyetlerden elde edilen biyolojik varlıklarla, yağ, doğal gaz vb madeni varlıkların duran varlık sayılamayacağı ifade edilmiştir (IASB, 2009: 92).

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde, VUK’ndaki esaslarla paralellik gösterir şekilde “maliyet bedeli” dikkate alınmaktadır.

Standardın maddi duran varlıklarla ilgili bölümünün 10. Kısımında bir maddi duran varlığın maliyetine ilave edilecek unsurlar vurgulanmıştır. Söz konusu maliyet unsurları VUK’nda ifade edilenlerle benzerlik taşıyor niteliktedir. Bu maliyet kalemleri sırasıyla şu şekildedir (IASB, 2009: 93):

- Maddi duran varlığın elde edilmesi esnasında ödenen ve satın alma maliyetine ilave edilen, yasal ve komisyonculuk ücretleri, ithalat vergileri ve geri alınamayan alış vergileri,
- Maddi duran varlığın, yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışmasını sağlayacak duruma getirilmesiyle ilgili tüm maliyetler (hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme, kurulum, montaj ve işlerlik test maliyetleri),
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin öngörülen maliyetler vs.

KOBİ-UFRS ve Vergi Usul Kanununa göre Maddi Duran Varlıklara ilişkin farklılıklar aşağıda belirtildiği şekilde özetlenebilir.

1. Standardın söz konusu kısmında belirlenen maliyet unsurlarıyla ilgili olarak, Vergi otoritesinin işletmelere sağladığı esneklik KOBİ UFRS ile ortadan kaldırılmaktadır. Bir takım giderlerin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesi hususu VUK’nda mükellefin inisiyatifine bırakılırken KOBİ UFRS, muhasebe uygulamalarında basitleştirmeye giderek, bu tür giderlerin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesini vurgulamakta ve tek düzelikli sağlamaya odaklanmaktadır.
2. Amortisman tabii değeri bulunurken, kalıntı değerinin – “Varlığın hali hazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsaydı, bu varlığın elden çıkarmasından cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.”- düşülmesi gerekir. Ancak VUK’da böyle bir durum söz konusu değildir. (Şensoy ve Perek, 2010: 70)
3. Amortisman oranı ve amortisman yöntemi, Kobi-UFRS’de işletmeler tarafından değiştirilebilmektedir VUK’da ise, yöntem olarak Azalan Bakiyeler Yönteminden Normal Amortisman Yöntemine geçilebilmekte fakat Normal Amortisman Yönteminden

Azalan Bakiyeler Yöntemine geçilememektedir. Ayrıca, ekonomik ömürler Maliye Bakanlığı tarafından belirlendiği için amortisman oranı işletmeler tarafından değiştirilememektedir.

4. Ekonomik ömür, VUK'da Maliye Bakanlığı tarafından belirlenirken Kobi-UFRS'de işletmeler tarafından belirlenmektedir.
5. VUK'da binek otomobiller dışındaki duran varlıklar tam yıl kullanılmamış bile olsalar yıl sonunda dönemin tamamında kullanılmış gibi amortisman ayrılabilirken, Kobi-UFRS'de gerçeğe uygunluk yaklaşımına göre bu mümkün değildir. (Şensoy ve Perek, 2010: 71)
6. Kobi-UFRS'de her raporlama tarihinde duran varlıkta değer kaybı olup olmadığına bakılır ve değer kaybı zararı dikkate alınır. VUK'da ise değer kaybı için sadece Olağanüstü Amortisman Yöntemi kullanılabilir. Fakat bu yöntem için yangın, deprem vs. gibi olağanüstü durumun ortaya çıkması ve kısmen veya tamamen duran varlığın kullanılamaz hale gelmesi gerekir (Şensoy ve Perek, 2010: 71,72).
7. Borçlanma maliyetleri, Kobi-UFRS'de oluştukları dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir. VUK'da ise borçlanma maliyetleri duran varlığın edinildiği dönemin sonuna kadar varlığın maliyetine ilave edilirken sonraki dönemlerde gider kaydedilir. Tamset UFRS'de özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir.
8. VUK'da amortisman tutarı binek otomobil hariç yıllık olarak hesaplanırken, Kobi-UFRS ve Tamset UFRS'de varlığın edinildiği tarih dikkate alınarak aylık olarak hesaplanıp muhasebeleştirilir.

4 TAMSET UFRS, KOBİ UFRS ve VUK AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIK UYGULAMALARI

4.1 Maddi Duran Varlık Edinimi

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde hem Türk vergi mevzuatı hem de KOBİ TFRS açısından herhangi bir farklılık yoktur. Her iki düzenlemede de maddi duran varlığın edinimi esnasında katlanılan tüm maliyetlerin ilgili duran varlık hesabına kaydedileceği ifade edilmiştir.

Örnek: Zeytinyağı üretimi yapan bir işletme üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 85.000 TL'ye zeytin sıkma dekantörü ithal etmiştir. Söz

konusu makine için ayrıca aşağıdaki maliyetlere katlanılmıştır. Ödeme yapılan maliyetler;

- Navlun bedeli: 9.900 TL
- Gümrük vergi ve masrafları: 17.000 TL
- Montaj masrafları: 3.540 TL
- Makine operatörüne mesleki eğitim: 1.400 TL'dir.

Bu bilgilere göre; makinenin maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınacak maliyet unsurları;

Fatura bedeli:	85.000 TL
Navlun bedeli:	9.900 TL
Gümrük vergisi:	17.000 TL
Montaj masrafı:	3.540 TL
Mesleki eğitim:+	<u>1.400 TL</u>
TOPLAM:	116.840 TL

Tüm ödemelerin peşin yapıldığı kabul edilirse

KOBİ UFRS'ye göre yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR		115.440*	
01.001 ZEYTİN SIKMA DEKANTÖRÜ	100 KASA		15.440

VUK'a göre yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR		116.840	
01.001 ZEYTİN SIKMA DEKANTÖRÜ	100 KASA		116.840

* Mesleki eğitim gider olarak gösterilir, maliyete girmez.116.840-1.400=115.440

TAMSET UFRS'ye göre yapılacak yevmiye kaydı Kobi-UFRS'ye göre gerçekleştirilen yevmiye kaydı ile benzerlik göstermektedir.

4.2 Borçlanma Maliyetleri

KOBİ TFRS'de, duran varlıkların ediniminde katlanılan "borçlanma maliyetlerinin" aktifleştirilemeyeceği ve gider kaydedilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Türk vergi mevzuatına göre tekdüzen hesap planında ise, maddi duran varlık ediniminde katlanılan borçlanma maliyetleri varlığın aktife kaydedildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak varlığın maliyetine ilave edilmelidir. Sonraki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri ise, ister maliyete ilave edilebilip, istenirse gider yazılabilmektedir.

Örnek: Zeytinyağı işletmesi, zeytinyağı dolum makinesi alımı için 20.000 TL kredi kullanmış, dolum makinesi için 20.000 TL ödeme yaparak makineyi satın almıştır. Söz konusu kredi sebebiyle katlanılan borçlanma maliyeti 1.200 TL'dir. Kredi faizinin bu döneme ait kısmı 600 TL olarak tahakkuk etmiştir. Diğer kısım gelecek dönem ödenecektir.

TÜRK VERGİ MEVZUATI /			
102 BANKALAR		20.000	
	300 BANKA KRĐ		20.000
KREDİ ALIMI	/		
253 TES. MAK. CİH.		20.600	
01.002 DOLUM MAK			
	102 BANKALAR		20.600
CARİ DÖNEM	/		
	/		
780 FİNANSMAN GİD		600	
	100 KASA		600
SONRAKİ DÖNEM KREDİ FAİZ KAYDI	/		

KOBİ UFRS		/	
102 BANKALAR			20.000
	300 BANKA KRD		20.000
KREDİ ALIMI		/	
253 TES. MAK. CİH.			20.000
01.002 DOLUM MAK			
780 FİN. GİD.			1.200
	102 BANKALAR		21.200
CARİ DÖNEM		/	

TAMSET UFRS’de yevmiye kaydı KOBİ-UFRS’de yapılan yevmiye kaydı gibi olacaktır. Eğer duran varlık özellikli varlık ise borçlanma maliyeti, duran varlığın maliyetine eklenecektir.

4.3 Amortisman Uygulamaları

Örnek: Zeytinyağı üretim işletmesinin satın aldığı 20.000 TL maliyetli makinenin faydalı ömrü 5 yıl, kalıntı değeri ise 2000 TL’dir makina 19.07.2010 tarihinde satın alınmıştır. Vergi mevzuatı ve KOBİ TFRS açısından amortisman uygulamalarını karşılaştıralım.

TÜRK VERGİ MEVZUATI (EŞİT TUTARLI AMORTİSMAN)

YILLAR	VARLIK DEĞERİ	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	B. AMORTİSMAN
2010	20000	20%	4000	4000
2011	20000	20%	4000	8000
2012	20000	20%	4000	12000
2013	20000	20%	4000	16000
2014	20000	20%	4000	20000

(AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ)

YILLAR	VARLIK DEĞERİ	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	B. AMORTİSMAN
2010	20000	40%	8000	8000
2011	12000	40%	4800	12800
2012	7200	40%	2880	15680
2013	4320	40%	1728	17408
2014	2592	40%	2592	20000

KOBİ UFRS (EŞİT TUTARLI AMORTİSMAN)

YILLAR	VARLIK NET DEĞERİ	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	B. AMORTİSMAN
2010	(20000-2000) 18000	20%	1800*	1800
2011	18000	20%	3600	5400
2012	18000	20%	3600	9000
2013	18000	20%	3600	12600
2014	18000	20%	3600	16200
2015	1800		1800**	18000

* $18000 \cdot 0.20 \cdot 6/12 = 1800$ TL 2010 YILI AMORT.

** $18000 \cdot 0.20 \cdot 6/12 = 1800$ TL 2010 YILINDAN KALAN

(AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ)				
YILLAR	VARLIK NET DEĞERİ	AMORTİSMAN ORANI	AMORTİSMAN TUTARI	B. AMORTİSMAN
2010	18000	40%	3600	3600
2011	10800	40%	2160	9360
2012	6480	40%	1296	12816
2013	3888	40%	777,6	14889,6
2014	2332,8	40%	466,56	16133,76
2015	1389,68		466,56 1399,68	18000

2010 YILI	18000*0.40*6/12=		3.600
2011 YILI	2010 10800*0.40*6/12=	YILINDAN	3600 2160
2012 YILI	2011 6480*0.40*6/12=	YILINDAN	2160 1296
2013 YILI	2012 3888*0.40*6/12=	YILINDAN	1296 777,6
2014 YILI	2013 2332,8*0.40*6/12=	YILINDAN	777,6 466,56
2015 YILI	2014 1399,68*1.00=	YILINDAN	466,56 1399,68

TAMSET UFRS'ye göre yapılacak hesaplamalar, yukarıdaki KOBİ-UFRS örneği için yapılan hesaplamalarla aynı olacaktır.

4.4 Yeniden Değerleme

İşletme 01/01/2008'de 50.000TL'ye bir makine satın almıştır. Faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiş ve normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 01/01/2008'de varlığın amorti edilmiş yenileme maliyeti 44.000 olarak belirlenmiştir. 31/12/2008 ve 31/12/2009'da aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır:

TAMSET UFRS'ye göre

31/12/2008			
730 G.Ü.G		5000	
	257 B. AMORT.		5000
31/12/2009			
730 G.Ü.G		5000	
	/ 257 B. AMORT.		5000

2010 yılında makinenin kayıtlı değeri (net değeri) (50.000-10.000) 40.000TL'dir. Amorti edilmiş yenileme maliyeti ise 44.000 olarak belirlendiğine göre, oluşan (44.000/40.000) %10 oranındaki artış makinenin maliyet bedeline ve birikmiş amortismanına yansıtılır. Aradaki fark öz kaynak hesaplarında oluşturulan yeniden değerlendirme artış fonu olarak kayda alınır. Buna göre 31/12/2010 tarihinde yapılması gereken değer artış kaydı aşağıdaki gibidir:

31/12/2010	
253 TESİS, MAK. VE CİHAZLAR	5000
/	257 B. AMORT.
	1000
	522 YEN. DEĞ. FONU
	4000

Ayrıca 2010 yılı sonunda amortisman gideri varlığın yeni brüt değeri üzerinden %10 oranında ayrılacaktır. Makinenin yeniden değerlendirilmiş brüt değeri (50.000+5.000=)55.000TL'dir. 2010 yılı amortisman gideri (55.000*0,1=) 5.500TL'dir. Buna göre 31/12/2010 tarihinde değer artış kaydına ilave olarak yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

31/12/2010	
730 G.Ü.G	5500
/	257 B. AMORT.
	5500

KOBİ-UFRS'de ilk muhasebeleştirilmeden sonra maddi duran varlıkların ölçümüne ilişkin yeniden değerlendirme modelini kullanma seçeneğine izin verilmemektedir.

VUK'a göre enflasyon muhasebesi ile birlikte yeniden değerlendirme uygulaması kaldırılmış, sadece SPK'ya tabi işletmeler için zorunlu tutulmuştur.

4.5 Değer Düşüklüğü

Bir önceki örnekte 31/12/2010 tarihinde makinenin kayıtlı değeri 55.000TL, birikmiş amortismanı 16.500TL'dir. Maddi Duran Varlık yeniden değerlendirme değer artışı fonunda ise geçmiş dönem karlarına aktarılmayan 4.000TL bulunmaktadır. Ocak 2011 tarihinde makinenin amorti edilmiş ikame maliyeti 25.000TL olarak saptanmıştır. 01/01/2011 tarihinde makinenin net defter değeri (55.000-16.500=)38.500TL'dir. Aynı tarihte varlığın amorti edilmiş yenileme maliyeti 19.250TL olarak belirlendiğine göre varlıkla ilgili (19.250/38.500=)%50 oranında yani 19.250TL'lik bir değer azalışı söz konusudur. Oluşan 19.250TL'lik değer düşüklüğünün 4.000TL'lik kısmı değer artış fonundan karşılanabilecek, kalan 15.250TL ise karşılık gideri olarak gelir tablosuna yansıtılacaktır.

TAMSET UFRS'ye 01/01/2011
Göre

257 B. AMORT ve DEĞER DÜŞ. KARŞ.		8250	
-MDV B. Amort			
522 MDV YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		4000	
654 KAR. GİD.		15250	
	257 B. AMORT ve DEĞER DÜŞ. KARŞ. -MDV B. Amort		27500
	/		

5 SONUÇ

Maddi duran varlıklar açısından Kobi UFRS, Tam Set UFRS ve VUK uygulamalarında varlığın edinimi, borçlanma maliyetleri, amortisman tutarını hesaplama, hesaplama yöntemi ve seçimi ve yeniden değerlendirme açılarından farklılıklar bulunmaktadır.

Varlığın faydalı ömrü seçilirken TAMSET UFRS ve KOBİ-UFRS'de inisiyatif işletmelere bırakılırken, VUK'da ise bu konu Maliye Bakanlığına bırakılmaktadır. Yeniden değerlemeye Kobi UFRS'de izin verilmezken, VUK'da ise enflasyon muhasebesi ile yeniden değerlendirme uygulamaları kaldırılmış fakat SPY'ya tabi işletmeler tarafından söz konusu uygulama kullanılmaktadır. Gerekli durumlarda amortisman yöntemleri arasında Kobi UFRS ve Tam Set UFRS'de değişiklikler yapılabilmekteyken VUK'da sadece 1 defaya mahsus olmak üzere azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir.

Borçlanma maliyetleri açısından ise, Kobi UFRS'de borçlanma maliyetleri olduğu dönemde kar ve zarar içinde gider olarak muhasebeleştirilirken VUK'da varlığın edinildiği dönem sonuna kadar bu tür borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine ilave edilirken, sonraki dönemlerde ise gider kaydedilmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, N., “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2010
- ALBU, N. C., ALBU, N., “The Context Of The Possible IFRS For SMEs Implementation In Romania: An Exploratory Study”, **Accounting and Management Information Systems**, vol 9, no 1, 2010
- ARSOY, A. P., SİPAHİ, B., “International Financial Reporting Standarts X For Small and Medium Sized Entities and The Turkish Case”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, c 62, sayı 4, 2007
- ATAMAN AKGÜL, B., “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, Yıl: 2004, Sayı: 67
- ÇELİK, O., “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman ve Nasıl?”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2010
- DEMİR, V., “KOBİ’ler İçin UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 80, Yıl 2007
- IASB, “IFRS for SMEs”, 2009
- KAYA, U., “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**, 2007, Sayı: 83
- ÖRTEN, R., KAVAL, H. ve KARAPINAR, A., “ **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007
- PARLAKKAYA, R., “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kapsamlı Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından Farklılıkları”, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcinUFRS/KOBI/KOBI_URL.makale_Doc.Dr.Rai fPARLAKKAYA.doc 05.11.2010
- SAĞLAM, N., ŞENGEL, S. ve ÖZTÜRK, B., “**TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**”, 3.baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009
- SERDAR, Ö., “KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı’na Genel Bakış”, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/KobilerIcin UFRS/SerdarOZKAN.doc 05.07.2010>

- ŞENSOY, N., PEREK, A. A., “KOBİ’ler İçin Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)**, Ankara SMMMO 2010-2, 47-73
- TMSK (a), “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı: Bilgi Notu”, Ankara, 2010 <http://www.tmsk.org.tr/09/11/2010>)
- TMSK (b), “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu**”, TMSK Yayınları, Ankara, 2010