



İşletme Araştırmaları Dergisi
Journal of Business Research-Turk
10/4 (2018) 901-921

Journal Of
Business Research
Turk
 www.isarder.org

Araştırma Makalesi

**Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS
 Açısından Değerlendirilmesi**

*Evaluation of Tangible and Intangible Fixed Assets within the Context of
 BOBI FRS and TFRS*

Ömer Faruk GÜLEÇ

Kırklareli Üniversitesi
 İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü
 Kırklareli, Türkiye
orcid.org/0000-0002-8890-1140
omerfarukgulec@gmail.com

Özet

Globalleşen dünyada işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması amacıyla muhasebe uygulamaları birbirine daha çok yakınsamakta ve standartlaşmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), ortak bir muhasebe dili oluşturulması ve finansal tabloların gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması noktasında birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. Ancak, UFRS setinin genel olarak borsalarda işlem gören şirketleri kapsıyor olması, uygulama alanının genişlemesini önemli ölçüde kısıtlamaktadır. Konu ile ilgili yapılan çalışmalar neticesinde, bağımsız denetime tabi olup UFRS'lerin Türkçe tercümesi niteliğinde olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulamayan işletmeler için yerel bir finansal raporlama seti oluşturulmuştur. Bu set Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Seti (BOBİ FRS) olarak 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS seti genel olarak TFRS seti esas alınarak hazırlanmakla birlikte, TFRS setinden raporlamaya etki edebilecek düzeyde önemli bazı farklılıkları da içermektedir. Bu çalışmada bu farklılıkların maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kapsamında tartışılması ve örneklendirilmesi amaçlanmıştır. Böylelikle; maddi ve maddi olmayan duran varlıkların TFRS ve BOBİ FRS kapsamındaki muhasebeleştirme farklılıkları ortaya konulmuş ve bu farklılıkların finansal raporlar üzerindeki etkileri finansal bilgi kullanıcıları açısından değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Gönderme Tarihi 2 Ekim 2018; **Revizyon Tarihi** 12 Aralık 2018; **Kabul Tarihi** 20 Aralık 2018

Önerilen Atıf/ Suggested Citation:

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

Abstract

Accounting practises are more convergent and standardized so that financial statements are comparable in the globalized world. International Financial Reporting Standards (IFRS) are implemented by many countries to establish a common accounting language and ensure that financial statements are relevant, understandable and comparable. However, since the IFRS mainly include the companies that are traded on the stock exchange, it limits the expansion of application significantly. Local financial reporting standards have been created for the firms that don't use TFRS which are the Turkish translation of IFRS but are subject to independent audit. These standards entered into force as Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises”(BOBI FRS) on January 1, 2018. It is generally based on TFRS and includes some significant differences that may affect the financial reporting. This study aims to discuss these differences within the context of tangible and intangible fixed assets. Thus; the accounting differences of tangible and intangible assets within TFRS and BOBI FRS are presented and the effects on financial reports of these differences are evaluated in terms of financial users.

Keywords: BOBI FRS, TFRS 16 Tangible Assets, TFRS 38 Intangible Assets

Received 2 October 2018; Received in revised form 12 December 2018; Accepted 20 December 2018

1. Giriş

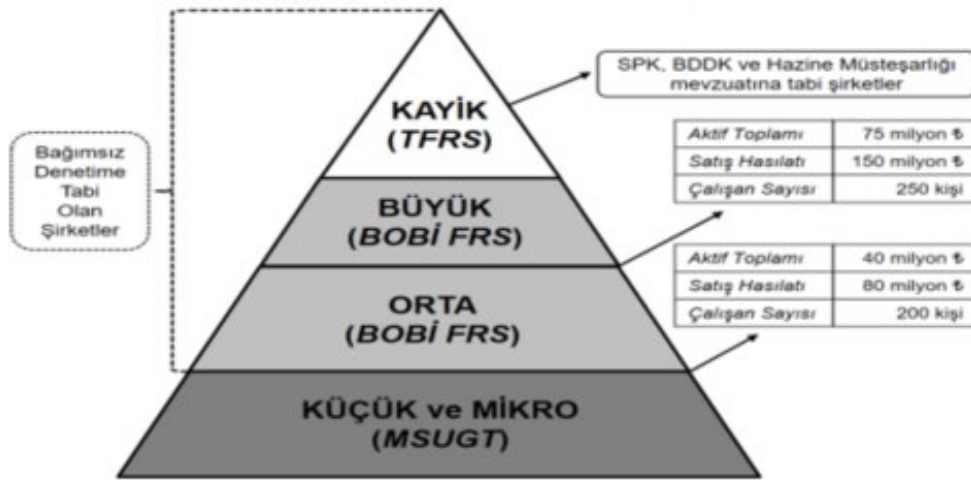
20. Yüzyılın ikinci yarısı itibariyle küresel muhasebe uygulamalarına yön vermeye başlayan muhasebe standartları, muhasebe uygulama ve politikalarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmasını sağlayan ve finansal raporların güvenilir ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulmasına imkân tanıyan bir ilkelere bütünüdür. Finansal tabloların hazırlanmasında, ülkeler arasında benzer kriterlerin esas alınması ve bilgi paylaşımının artırılması çabası, raporlama anlayışında standartlaşmayı da beraberinde getirmiştir. Uyumlaştırma sürecinde şüphesiz küresel sermaye hareketlerinin yoğunluğu ve çok uluslu şirket sayılarındaki artışa ek olarak, şirketlerin uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesinin ve yatırımcıların ilgisini çekebilmesinde de etkisi tartışılmazdır. Ülkelerin yerel mevzuatlarının karmaşık yapısı ve vergi esaslı muhasebe politikaları, muhasebe dünyasında standart bir dil oluşturulmasını kaçınılmaz kılmıştır.

Dünyada muhasebe standartlarıyla ilgili ilk çalışmalara 1960'lı yıllarda başlanmış ve 1973 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü (IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar, muhasebe alanında uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni (IASB) kurmuştur (Kocamaz, 2012). Amerika, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, İngiltere gibi ülkelerin muhasebe kurumlarının uyum ve yakınsama faaliyetleri için bir komite ihtiyacının ortaya çıkmasıyla birlikte Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi faaliyetlerine başlamıştır. Komitenin merkezi Londra'da bulunmakta ve 150 ülkeden 2.000.000'un üzerinde muhasebeci temsil edilmekte olup, temel amacı denetlenmiş finansal raporların sunumunda dünya çapında bir uyum yakalayabilmek için gerekli standartların hazırlanması ve kamuya açıklanmasıdır (Ataman ve Gökçen, 2018:1). Ülkelerin gerek hukuki ve ekonomik farklılıkları gerekse muhasebe sistemlerinin gelişmişlik

düzeylerindeki farklılıklar muhasebe standartlarının uyum ve yakınsamasında önemli engeller teşkil etmiştir.

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişim süreci incelendiğinde genellikle devletin veya yasal statüye sahip kurum ve kuruluşların aktif rol oynadığı görülmektedir. SPK, BDDK, KGK vb. üst kurulların çalışmalarına ek olarak özellikle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan önemli değişikliklerle birlikte muhasebe standartlarının birçok işletme açısından uygulanabilirliğinin artırılması yoluna gidilmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), bağımsız denetime tabi şirketlerin 2013 yılı itibariyle TFRS uygulamasını öngörse de, bu uygulama yalnızca Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler) ile sınırlı tutulmuştur. Bağımsız denetime tabi olan ancak tam set standartları uygulamayan işletmelerin muhasebe süreçlerini revize edebilmek amacıyla öncelikle KOBİ TFRS uygulamaya konulmak istenmiştir. Ancak Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 2013 yılında yayınlanan 2013/34 Sayılı AB Muhasebe Direktifi ile birlikte KOBİ TFRS standardı askıya alınmıştır. İzleyen zaman içerisinde yerel finansal raporlama standardı oluşturulabilmesi amacıyla söz konusu direktif ile tam uyumlu olan "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)" finansal raporlama çerçevesi oluşturulmuştur. BOBİ FRS, Kamu Gözetimi Kurumu'nun öncülüğünde (KGK) 29 Temmuz 2017 tarihli 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanmış ve 01 Ocak 2018'de uygulanmaya başlanmıştır. Bu standart setinin temel amacı, ilgili tebliğde belirtilen büyük ve orta boy işletme olma özelliğine haiz, bağımsız denetime tabi ancak TFRS'yi uygulamayan işletmelerin finansal raporlama ve bağımsız denetim süreçlerindeki karmaşayı ortadan kaldırmaktır. İlgili tebliğde büyük işletmenin belirlenmesinde Şekil 1'de de belirtildiği gibi aktif toplamı (75 milyon TL ve üstü), yıllık net satış hasılatı (150 milyon TL ve üstü), ortalama çalışan sayısı (250 ve üstü) kriterlerinden iki yıl üst üste en az ikisinin karşılanması şartı aranmıştır. Diğer şartlar ve setlere Şekil 1'de yer verilmiştir.

Şekil 1. BOBİ FRS & Tam Set TMS/TFRS Kapsamı



Kaynak: (KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, Akt. Cavlak ve Ataman, 2017: 157).

BOBİ FRS genel olarak TFRS ile uyumlu ve TFRS'nin sadeleştirilmiş hali olarak değerlendirilse de bazı konularda önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada işletmelerin duran varlık yapıları içerisinde önemli yer arz eden maddi ve maddi

olmayan duran varlıklar Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılmıştır. Her iki set açısından incelenen varlıklara ilişkin kapsam, ilk kayıt ve sonraki ölçümlerde ortaya çıkan farklılıklar örnek uygulamalarla ele alınmıştır.

BOBİ FRS'yi ele alan çalışmalar incelendiğinde temel olarak tüm standartların TFRS ile karşılaştırmalı farklılıkları ve benzerlikleri ortaya konulmuştur. Bu çalışmalardan, Gençoğlu (2017) ve Ataman ve Cavlak (2017), BOBİ FRS'nin TFRS'den farkları üzerine yoğunlaşan ilk çalışmalardandır. Öztürk vd. (2018) çalışmasında ise, BOBİ FRS açısından belli standartlardaki değişikliklerin finansal tablolara olası etkileri özellikle gerçeğe uygun değer kavramı açısından incelenmiştir. Literatürde, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TFRS açısından inceleyen birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak yeni bir standart seti olan BOBİ FRS açısından maddi ve maddi olmayan duran varlıkların TFRS ile karşılaştırılması literatüre katkı sağlayacaktır. Özellikle her iki standart seti arasındaki temel farkların vurgulanarak örnek uygulamalarla desteklenmesi çalışmanın en temel motivasyonudur. Çalışmanın ikinci bölümünde maddi duran varlıkların raporlanmasında her iki standart seti için benzerlikler ve farklılıklara değinilmiş, üçüncü bölümde ise maddi olmayan duran varlıkların BOBİ FRS açısından özellikli noktaları vurgulanmıştır. Son bölümde genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

2. TFRS ve BOBİ FRS'de Maddi Duran Varlıkların İncelenmesi

BOBİ FRS 'de maddi duran varlıklar şu şekilde tanımlanmıştır; *“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.”* İşletmelerin faaliyet alanlarına göre önem derecesi farklılık arz etse de, maddi duran varlıklar genel itibariyle bir işletmenin önemli ve etkili kalemleri arasında yer almaktadır. Özellikle sanayi işletmeleri için duran varlık yatırımı, ticari veya hizmet sektöründe yer alan işletmelere göre şüphesiz daha önemli bir süreçtir.

BOBİ FRS kapsamında 12. bölümde düzenlenen maddi duran varlıklar, toplamda 36 madde ile ifade edilmiş ve genel değerlendirmelerle TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı sadeleştirilmiştir. Bu kapsamda, maddi duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerinin belirlenmesi ve ilgili varlıkların değer düşüklüğü ile amortisman konularındaki durumları ele alınmıştır.

2.1 Maddi Duran Varlıklarda Kapsam ve İlk Kayıt

BOBİ FRS 'de 13 maddelik ilk bölüm maddi duran varlıklara ilişkin kapsamın belirlenmesi ve ilk kayda alıma yönelik genel değerlendirmeleri içermektedir. Her iki standart setinde de maddi duran varlıklar ilk defa kayıtlarında mahiyetlerine göre elde etme maliyeti veya işletmede üretim maliyeti üzerinden hesaplara alınır. Maddi duran varlıklarda aktifleştirme işlemi maddi duran varlığın işletmenin amacına göre kullanılabilir veya üretime başlayabilir hale gelmesi ile gerçekleşir. Maddi duran varlıkların maliyetinin finansal tablolarda yer alabilmesinin temel koşulları arasında öncelikle maddi duran varlıklarla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılması muhtemel olmalıdır. Buna ek olarak, ilgili maddi duran varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve işletmenin kontrolünde bulunması gerekmektedir. Maliyetler kronolojik sıralarına göre maddi duran varlıklara muhasebeleştirilirken, maliyetlerin oluşma esasları da belirlenmelidir. Maliyetler, bir maddi duran varlığın ilk defa elde edilmesi veya inşası aşamasında olacağı gibi, çeşitli

eklemeler, yenilemeler ve büyük masraflar içeren bakımlar aracılığıyla yani varlığın değerini artırıcı şekilde yapılan harcamalar olarak da ortaya çıkabilir (Gökçen vd. 2016).

Her iki sette de satın alınan maddi duran varlığın maliyetinin tespit edilmesinde maliyete dâhil edilecek unsurlar (1 yıldan kısa süreli vadeli alım hariç) temel olarak aynıdır. BOBİ FRS’de özetle maddi duran varlığın maliyeti, satın alma bedeline ek olarak ilgili varlığın amaçlanan koşullarda kullanılabilmesi ile ilişkilendirilebilecek her türlü harcamayı kapsar. BOBİ FRS ve TMS 16.20’de de belirtildiği üzere; *“Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.”* Dolayısıyla; *“henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler, talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve işletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar”* dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

2.1.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

BOBİ FRS 12.2 kapsamında tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları maddi duran varlıklar kapsamında değerlendirilmemiştir. İçerik itibarıyla TMS 16.3 maddesiyle uyumlu bir ifade tercih edilse de en büyük farklılık TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı ile ilgilidir. *“TFRS 5.1’e göre gerekli kriterleri sağlayan satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, defter değerleri ile satış için yapılacak tüm maliyetler düşüldükten sonra elde edilen gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Bu varlıklara amortisman ayırma işlemi sona erer ve finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulurlar.”* TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre bir varlık duran varlık olarak sınıflandırılmışsa satış amaçlı elde tutulma koşullarını sağlayıncaya kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaz. TFRS 5’e göre bir duran varlığın defter değerinin kullanımdan ziyade satışı ile geri kazanılabileceği durumunun ortaya çıkması ya da bir başka ifadeyle varlığın kullanımı sonucu defter değerini elde etme şansı bulunmaması durumunda ilgili varlıklar bu standarda göre muhasebeleştirilir. Ayrıca, satışı yapılacak olan duran varlığın derhal satılabilecek olması ve satış potansiyelinin yüksek olması, satışa ilişkin bir plan yapılması 1 yıl içerisinde satışın gerçekleşmesinin beklenmesi koşulları da standardın diğer unsurları olarak belirtilmiştir.

BOBİ FRS ’de TFRS 5 hükümlerine yönelik bir düzenleme yer almadığından her iki standart seti farklılık arz etmektedir. BOBİ FRS ’ye göre yapılan kâr zarar tablosunda, sürdürülen ve durdurulan faaliyet sonuçlarının ayrı ayrı raporlanması kaldırılarak raporlama anlayışı esas ve diğer faaliyetlerin gruplandırılması şekline dönüştürülmüştür (Ataman ve Cavlak, 2018:159). Kâr zarar tablosunun sunumu geleneksel (MSUGT esaslı) kâr zarar tablosunda da ifade edildiği üzere *“brüt kâr/zarar, esas faaliyetlerden gelirler/giderler, diğer faaliyetlerden gelirler/giderler ve finansal gelir/giderler”* şeklindedir (Gençoğlu 2017, 5). BOBİ FRS ’de kapsamlı gelir tablosu yer almadığından böyle bir düzenleme getirilmiş ve uygulamada özellikle orta boy işletmelere kolaylık sağlanmıştır. Ancak gerek maddi duran varlıkların daha doğru sınıflandırılması gerekse ilgili varlıklara yönelik tasarrufların daha iyi tespit

edilebilmesi açısından satış amaçlı duran varlıkların ayrı bir bölümde ele alınmasında fayda bulunmaktadır. Akdoğan ve Sevilengül (2007) hesap planının muhasebe standartlarına uyumlaştırılması ile ilgili öneri niteliğindeki çalışmalarında TFRS 5'in önemine ve raporlanmasına dikkat çekmişlerdir. Mevcut hesap planındaki 294 no.lu hesapta ele alınan ilgili hükümlerin 19 Diğer Dönen Varlıklar hesap grubu içerisinde 199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler olarak yeni bir hesapta izlenmesi gerekliliği belirtilmiştir. Çünkü ilgili varlıkların ayrı raporlanması ve 1 yıl içerisinde satılmasının planlanması söz konusudur. BOBİ FRS 'nin bu yönü ile eksik kaldığı düşünülmektedir

2.1.2. Vadeli Maddi Duran Varlık Satın Alınması

Maddi duran varlıkların vadeli bir şekilde satın alınması durumunda BOBİ – FRS ile TMS 16 arasında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. BOBİ – FRS 12.9'a göre, *“bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür”* ifadesine yer verilmiştir. Ancak bir yıldan daha uzun süreli bir ödeme kapsamında maddi duran varlık satın alınırsa ilgili işletmenin maddi duran varlık için peşin alsa ödeyeceği tutar olan peşin fiyat üzerinden muhasebeleştirme yapılır. TMS 16.23 kapsamında ise bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. *“Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara sistematik bir biçimde yansıtılır.”* Bu fark haricinde bir yıldan uzun vadeli bir varlığın satın alınması durumunda etkin faiz yöntemi ile hesaplanan faiz gideri her iki sette de aynıdır. Buna ek olarak, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının 5. maddesine göre, Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanan özellikli varlıkların muhasebeleştirilmesi aynıdır. *“Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir ve diğer harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kaydedilirler.”* İşletme tarafından kullanılmak üzere inşa ve imal edilen varlıklarda da yukarıda bahsedilen aynı esaslar geçerlidir.

Kısaca BOBİ FRS 'de vadesi 1 yılın altında kalan ödeme şartlarıyla satın alınmış bir maddi duran varlık için faiz giderleri ayrıştırılmayarak büyük ve orta boy işletmeler için bir kolaylık sağlanmıştır. Böylece bu seti uygulayan işletmelerin özellikle satın alma değeri göreceli olarak daha düşük ve ödeme takvimi 1 yılın altında kalan maddi duran varlık alım işlemlerinin muhasebeleştirilmesi basitleştirilmiştir.

Uygulama 1. Vadeli maddi duran varlık satın alınması ¹

X işletmesi 01.01.2018 tarihinde faaliyetlerinde kullanmak üzere 500.000 TL değerinde bir makine satın almış ve alış bedelinin 200.000 TL'lik kısmının banka hesabından ödemiş, geri kalan kısmının ise 1 yıl içerisinde ödeneceğini belirterek satıcı firmayla anlaşma sağlamıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

¹ Makale içerisinde yer alan uygulama örneklerinin tasarımında Özbirecikli vd. (2018), Ataman ve Gökçen (2018) ve Öztürk vd. (2018) kaynaklarından faydalanılmıştır.

BOBİ FRS 've göre yapılması gereken kayıt

01 / 01 / 2018		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	500.000	
102 BANKALAR		200.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		300.000

Vade 2 yıl olsaydı ve geriye kalan 300.000 TL 2 eşit taksitle ödenseydi (faiz oranı %8)

Bugünkü değer (peşin değer) = 200.000 TL + [150.000 TL/(1+0,08)¹] + [150.000 TL/(1+0,08)²]

Bugünkü değer (peşin değer) = 200.000 TL + 138.889 TL + 128.601 TL = 467.490 TL

150.000 – 138.889 = 11.111 TL

150.000 – 128.601 = 21.399 TL

01 / 01 / 2018		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	467.490	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (32X BORÇ REESKONTLARI)	11.111	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (42X BORÇ REESKONTLARI)	21.399	
102 BANKALAR		200.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		150.000
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		150.000

Uygulama 1'in ilk varsayımında vade 1 yılın altında kaldığından vade farkı ayırtırmaya gerek kalmamış ve işletmeler açısından kolay bir kayıt süreci gerçekleştirilmiştir. Ancak vadenin 1 yıldan daha uzun olması durumunda, vade farkı ayırtırılmış ve maddi duran varlık kayıtlara peşin fiyatı üzerinden kaydedilmiştir. Söz konusu makinenin alış maliyeti 467.490 TL olup, aradaki fark ertelenmiş gider olarak muhasebeleştirilecektir.

2.1.3. Maddi Duran Varlıklarda Takas İşlemi

Maddi duran varlıkların kapsamı ve ilk kaydına yönelik bir başka değerlendirme ise varlıkların takas yoluyla edinilmesine yöneliktir. TMS 16.24'e göre, "ilgili takasın ticari bir niteliğinin olmaması ve elde edilen ya da elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülememesi durumları haricinde takas işlemindeki maddi duran varlığın maliyeti gerçeğe uygun değeri ile ölçülür." İşletme elden çıkardığı varlığı finansal durum tablosundan hemen çıkarmasa da elde ettiği varlığın ölçümü bu şekilde olacaktır. Eğer elde edilen varlık gerçeğe uygun değeri ile ölçülemiyorsa ilgili kalemin maliyeti defter değeri ile ölçülür. TMS 16.25'te takas işlemlerinin ticari bir içerikten yoksun olup olmaması ise ilgili işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarındaki değişimin tutarı ile belirlenebilmektedir.

Ancak BOBİ – FRS 12.12’ye göre “*takas yoluyla edinilen maddi duran varlığın maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takas işleminde elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.*” Bir başka ifadeyle, BOBİ FRS parasal olmayan kalemlerde takas işlemlerinde net defter değerini esas alırken, parasal kalemlerde işlemlerde yer alması durumunda ilgili tutarın gerçeğe uygun değerini de takasın yönüne göre net defter değerine dâhil etmektedir. Buna ek olarak, BOBİ FRS 12.13 kapsamında eğer birden fazla maddi duran varlık aynı anda birlikte ediniliyor ise her bir varlığın maliyeti, toplam maliyet bedelinin ilgili maddi duran varlıkların piyasa fiyatlarına oranlanarak dağıtılmasıyla belirlenir.

Uygulama 2. Vadeli maddi duran varlık satın alınması

X işletmesi 01.01.2018 tarihinde maliyet bedeli 200.000 TL ve birikmiş amortismanı 60.000 TL olan makinesini, Y işletmesine ait bir arazi taşıtı ile takas etmekte kullanmış ve takas işlemi 22.000 TL değerinde çek ciro etmiştir.

BOBİ FRS ’ye göre yapılması gereken kayıt

01 / 01 / 2018		
254 TAŞITLAR	162.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000	
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	200.000
	101 ALINAN ÇEKLER	22.000

Uygulama 2’de de görüldüğü üzere işletmenin takas yoluyla elde ettiği taşıtın maliyetinin tespit edilmesinde, elden çıkarılan makinenin net defter değerine parasal bir kalem olarak 22.000 TL değerindeki çek bedeli dâhil edilmiş ve taşıtın maliyeti 162.000 TL olarak belirlenmiştir.

2.2. Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü

TMS 16.29 kapsamında bilanço tarihindeki değerlemede işletmeler maddi duran varlıklara yönelik muhasebe politikalarında maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modellerinden birisini kullanarak ilgili politikayı maddi duran varlıkların tamamına uygular. Benzer ifade BOBİ FRS 12.15 maddesinde de belirtildiği için her iki set arasında temel olarak farklılık yoktur. Ancak BOBİ FRS sunumlarında kapsamlı gelire yer verilmediğinden her iki standart setinin finansal raporlarının karşılaştırılabilirliği mümkün olamamaktadır. Standarda göre maliyet modeli; “*Bir maddi duran varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmesidir.*”

2.2.1. Yeniden Değerleme Modeli

Bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa maddi duran varlık kaleminin sonraki ölçümünde yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir. TMS 16 ve BOBİ FRS ’de bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda bu işlemin ilgili maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklara da uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Değerleme yöntemi arsa ve

araziler, binalar, makineler, taşıtlar gibi varlık sınıfları itibariyle ayrı ayrı belirlenebilir (Karapınar ve Eflatun, 2018:209).

Yeniden değerlendirilmiş tutar, ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi yoluyla hesaplanan tutardır. Örtün vd. (2014:196), maddi duran varlıklarda gerçeğe uygun değer, arsa ve binalarda aynı varlık için ödenecek değer veya mesleki yeterliliğe sahip bir uzman değerlemesi sonucu ulaşılan değer olduğunu belirtmişler ve tesis ve cihazlarda pazar değerleri olarak ifade etmişlerdir. Ayrıca belirtilen maddi duran varlık kalemleri haricindeki maddi duran varlıklarda ise ilgili varlıkların gelecekte yaratacakları fayda yani kullanım değeri gerçeğe uygun değer olarak isimlendirilir. BOBİ FRS 'de gerçeğe uygun değerın tespitinde finansal araçlar bölümünde yer alan değerlendirme tekniklerine atıfta bulunulmuş ve buradaki tekniklerin kıyasen kullanılması gerektiğinden bahsetmiştir. BOBİ FRS 12.17'de yeniden değerlendirme işlemi uygulanan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin tespitini yapan kamu kurumu yetkili uzmanı ve diğer mesleki bilgiye sahip kişilerin mali tablo dipnotlarında belirtilmesi gerektiği eklenmiştir.

TMS 16.34'te maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme işlemlerinin sürecinden bahsedilerek bu işlemin sıklığının ilgili maddi duran varlık kaleminin gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlı olduğu belirtilmiştir. TMS 16'ya göre eğer gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki sapma yüksekse yeniden değerlendirme işlemi yıllık olarak yapılmalıdır. Ancak daha düşük bir dalgalanma söz konusu ise üç – beş yıllık bir aralıkla yeniden değerlendirme işleminin yapılması uygundur şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Ancak, BOBİ-FRS 12.16 maddesinde herhangi bir süre belirtilmeyerek yeniden değerlemenin ilgili varlığın defter değerinden raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinde “önemli ölçüde bir farklılık olması” ifadesi kullanılmıştır.

TMS 16.39 kapsamında eğer yeniden değerlendirilmiş değer, defter değerinden yüksek ise aradaki fark “Diğer Kapsamlı Gelir” tablosunda muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda “Yeniden Değerleme Değer Artışı” adı altında toplanmalıdır. BOBİ FRS setinde “Diğer Kapsamlı Gelir” tablosu yer almadığından, 12.19'da yeniden değerlendirme sonucundaki artış sadece finansal durum tablosunda öz kaynaklar bölümünde “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde muhasebeleştirilir. Burada temel olarak kalem isimleri farklı olsa da işleyiş aynıdır. Her iki sette de ortaya çıkan bu artış, *“aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir.”*

TMS 16.40'a göre, yeniden değerlendirme sonucu varlığın defter değeri azalmışsa, bu azalış doğrudan kâr zarar tablosuna gider olarak kaydedilir. Örtün vd. (2014:196) aslında bu giderin bir değer düşüklüğü karşılığı gideri olduğunu belirtmiş ancak TFRS'lerin bu gideri karşılık gideri olarak değerlendirmeyip değer düzeltim zararı olarak ele aldığını ifade etmişlerdir. *“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 zarara yansıtılır.”* Yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş maddi duran varlıklar elden çıkarıldığında bu varlığa

ilişkin yeniden değerlendirme yedeği ya da yeniden değerlendirme değer artışı “Geçmiş Yıllar Kârları” kalemine aktarılır.

2.2.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda değer düşüklüğüne yönelik uygulamaların temel amacı ilgili varlıkların geri kazanılabilir tutarlarından daha yüksek bir meblağla finansal tablolarda yer alarak, aktif şişkinliğini önlemek ve yanıltıcı bir bilginin sunumu engellemektir. Varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün ele alındığı TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre, eğer varlıklarda değer düşüklüğü varsa varlıklar geri kazanılabilir değeri ile ölçülür. Bu değer net gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıklarda defter değeri geri kazanılabilir tutarı aşıyorsa ilgili varlıklarda değer düşüklüğü vardır. Örtün vd. (2014: 196)’da belirtildiği üzere TMS 36 standardının aktiflere yönelik değerlemesinde maliyet bedeli ile piyasa değerinden (geri kazanılabilir tutar) küçük olanı ile değerlemenin mümkün olması, varlıkların finansal tablolarda yüksek meblağlarla gösterilmesini önleyebilecektir.

Varlıklarda ortaya çıkan değer düşüklükleri teknoloji, çevre ve ekonomik göstergeler gibi işletme dışı göstergelerle birlikte ilgili varlığın fiziksel hasarı vb. durumlar gibi işletme içi göstergelerle belirlenir. BOBİ FRS 12.33 kapsamında maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğünün varlığının tespiti için TMS 36 ile uyumlu BOBİ FRS 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Aynı maddenin 4. bölümünde öncelikle varlığın değer düşüklüğüne ilişkin göstergeler aranır ve bu göstergelerin oluşumuna göre geri kazanılabilir tutarın belirlenmesi işlemi gerçekleştirilir. BOBİ FRS 18.5’te değer düşüklüğü göstergeleri TMS 36’dan farklı olarak işletme içi ve dışı göstergeler şeklinde ikiye ayrılmamış ancak temel olarak aynı ifadelerle yer verilmiştir. “*BOBİ FRS 18.27 kapsamında “değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır ve varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemlerde (pazarlama giderleri, satışların maliyeti vb.) gösterilir.”* 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. Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda ilgili varlığın değer düşüklüğü zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir.

2.2.3. Amortisman

TMS 16.43 – 66 kapsamında 24 maddede ele alınan maddi duran varlıklarda amortisman konusu BOBİ FRS ’de 12 maddede temel noktalar ele alınarak ifade edilmiştir. Spesifik durumlar ve arsa ve araziler haricinde maddi duran varlıklara amortisman ayırmak zorunludur. Varlıklar işletmede kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman ayırmaya başlanarak kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır. Amortisman tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir. Amortisman tabi tutar, faydalı ömür süresince sistematik bir şekilde dağıtılırken, bu süre, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.

Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinin örnek olarak verildiği sette ancak üretim miktarı yöntemine göre amortisman uygulanırken,

amortisman gideri, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabileceği belirtilmiştir. Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Son olarak, ilgili maddi duran varlıkta teknolojik, fiziksel vb. olağanüstü değişiklik meydana gelirse önceden belirlenen kalıntı değer ve faydalı ömür BOBİ FRS 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıkları ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standartları uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir.

Uygulama 3. Yeniden Değerleme Yedeği ve Değer Düşüklüğü²

X işletmesi 01.01.2015 tarihinde faaliyetlerinde kullanmak üzere 500.000 TL değerinde bir makine satın almış ve bedelini bankadan ödemiştir. Satın alınan makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup, doğrusal amortisman yöntemi tercih edilmiştir. İşletme maddi duran varlıklarında yeniden değerlendirme yöntemini kullanmakta ve makineye ilişkin 2016 yılı dönem sonu gerçeğe uygun değer 330.000 TL ve 2017 yılı dönem sonu gerçeğe uygun değer 160.000 TL'dir.

a) Makinenin satın alınması ve 2015 amortisman kaydı

_____ 01 / 01 / 2015 _____		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	500.000	
102 BANKALAR		500.000

_____ 31 / 12 / 2015 _____		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000

b) 2016 amortisman kaydı ve değer tespiti

_____ 31 / 12 / 2016 _____		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000

2016 yılına ilişkin amortisman kaydının ardından öncelikle makinenin defter değeri bulunur ve ilgili yılın gerçeğe uygun değeri ile karşılaştırılır.

$$\text{Defter değeri} = 500.000 \text{ TL} - 200.000 \text{ TL} = 300.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değer artışı} = 330.000 \text{ TL} - 300.000 \text{ TL} = 30.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değer artış oranı} = 30.000 \text{ TL} / 300.000 \text{ TL} = \%10$$

Gerçeğe uygun değer, varlığın defter değerinden daha yüksek olduğundan makinenin defter değeri ve birikmiş amortismanı aradaki yüzdesel fark kadar artırılır.

² Literatürde bazı kaynaklarda yeniden değerlendirme işlemi daha önce amortisman işlemi daha sonra yapılmaktadır.

Defter değeri ile amortisman arasındaki fark BOBİ FRS 'ye göre “Yeniden Değerleme Yedeği” olarak MSUGT 5 Öz Kaynaklar hesap sınıfı içerisinde muhasebeleştirilir.

$$\text{Defter değeri artışı} = 500.000 \text{ TL} * \%10 = 50.000 \text{ TL}$$

$$\text{Amortisman artışı} = 200.000 \text{ TL} * \%10 = 20.000 \text{ TL}$$

31 / 12 / 2016		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	50.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20.000
5XX YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ		30.000

c) 2017 amortisman kaydı ve değer tespiti

31 / 12 / 2017		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000

2017 yılı amortisman kaydı sonrasında defter değeri ile ilgili varlığın 2017 gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır.

$$\text{Defter değeri} = 500.000 \text{ TL} - 300.000 \text{ TL} = 200.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değer azalışı} = 200.000 \text{ TL} - 190.000 \text{ TL} = 10.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değer azalış oranı} = 10.000 \text{ TL} / 200.000 \text{ TL} = \%5$$

Karşılaştırma sonrasında makinenin gerçeğe uygun değeri defter değerinden daha düşük olarak gerçekleştiğinden varlığın defter değeri ve birikmiş amortismanları da aynı oranda azaltılır. Aradaki fark “Yeniden Değerleme Yedeği” hesabının borcunda muhasebeleştirilir.

$$\text{Defter değeri azalışı} = 550.000 \text{ TL} * \%5 = 27.500 \text{ TL}$$

$$\text{Amortisman azalışı} = 320.000 \text{ TL} * \%5 = 16.000 \text{ TL}$$

31 / 12 / 2017		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	16.000	
5XX YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ	11.500	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	27.500	

2.2.4. Finansal Tablo Dışı Bırakma

TMS 16.67 – 72 kapsamında ele alınan maddi duran varlıkların finansal tablo dışında bırakılması konusu BOBİ FRS 'de sadece 2 madde ile ele alınmıştır. BOBİ FRS 12.35 ve 36 maddelerinde, “bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarıldığında veya ilgili varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumda finansal tablo dışı bırakılacağı belirtilmiş ve bu işlemde doğan kazanç ya da kaybın kâr veya zarara yansıtılacağı” ifade edilmiştir. TMS 16’da özellikle finansal kiralama ve başış sonucu finansal tablo dışı bırakma durumlarına ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

Başkalarına kiralanmak amacıyla elde tutulan maddi duran varlıkları normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme bu varlıkları TMS 18 Hasılat Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirir. Maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması senaryosuna göre (satış, finansal kiralama veya bağış) ilgili standartlar olan TMS 17 ve TMS 18 standartları kullanılabilir.

Son olarak TMS 16.74 ve devamındaki maddelerde ayrıntılı olarak açıklanan ancak BOBİ FRS 'de ayrı bir bölüm olarak ele alınmayan maddi duran varlıklara ilişkin dipnotlarda temel olarak şu açıklamalara yer verilir.

- *Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları*
- *Kullanılan amortisman yöntemleri*
- *Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları*
- *Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararı*
- *Teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler*
- *TFRS 5 ve TMS 36 gibi standartlar gereği açıklanması gereken diğer bilgiler.*

3. TFRS ve BOBİ FRS'de Maddi Olmayan Duran Varlıkların İncelenmesi

Son yıllarda gelişen bilişim ve teknoloji sonucu şirketlerin bu alanlardaki faaliyetleri büyük ölçüde artmıştır. Şirketlerin piyasa değerleri ile defter değerleri arasında ciddi farkların meydana geldiği ve genellikle entelektüel sermaye başlığıyla açıklanmaya çalışılan bu bölüm, birçok işletmenin bilançosunda göreceli olarak az yer kaplasa da önemi hızla artan bir hesap grubu olarak karşımıza çıkmaktadır (Örten vd. 2014:563). Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlendiği BOBİ FRS 14. bölümde toplamda 37 alt madde yer almakta ve bu kapsamda maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin tespiti, itfa paylarının hesaplanması ve değer düşüklüğüne ilişkin konular ele alınmaktadır.

3.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Kapsamı

BOBİ FRS 14.2 ve 3. maddeler maddi olmayan duran varlıkları net ve sade bir şekilde tanımlayarak şöyle bir açıklama getirmiştir. “*Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.*” Maddi olmayan duran varlıklar tanımlanırken şu nitelikler öne çıkmaktadır. Öncelikle, varlığın ayrılabilir, bölünebilir, devredilebilir, kiralanabilir, lisans altına alınabilir veya takas edilebilir özelliğine sahip olması gerekmektedir. Bu işlemlerde bir sözleşme ya da tanımlanabilir bir varlık ya da yükümlülükle birlikte varlığın ayrılabilir tarafına vurgu yapılmaktadır. Öte yandan maddi olmayan duran varlıkların diğer tanımlayıcı açıklamasında varlığın sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Bu hakların işletmeden ya da diğer hak ve mükellefiyetlerden ayrılabilir ya da devredilebilir olması zorunlu değildir ifadesine yer verilerek maddi olmayan duran varlıklara ilişkin genel ve özel koşullar özet bir şekilde ele alınmıştır.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında ise bu standart kapsamında yer almayan unsurlar üzerinden bir tanımlama yapılmış ve maddi olmayan duran varlıkların belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yararları üzerinden

bir geniş bir açıklama yapılmıştır. Maddi olmayan duran varlıkların şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilir olması bir başka ifadeyle tanımlanabilir olması BOBİ FRS 'de de belirtildiği gibi ayrılabilir olmasıyla ilgilidir. TMS 38.13'e göre maddi olmayan duran varlık tanımındaki koşullardan kontrol maddesi, ilgili varlığın işletme kontrolünde olması ve ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve diğerlerinin erişimini kısıtlayabilme şeklinde tanımlanmış ve yasal yaptırım gücü kontrol şartları arasında zorunlu olarak yer almamıştır. Özbirecikli vd. (2018:253), bir işletmenin ticari itibarı, marka değeri veya yönetim kadrosu gibi maliyeti ve faydası ölçülemeyen unsurları örnek vererek maddi olmayan duran varlıkların belirlenebilir olma özelliğine vurgu yapmışlardır. Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir.

TMS 38 kapsamında, haklar, patentler, lisanslar, marka, isim ve telif hakkı, kota hakları, franchising ödemeleri, bilgisayar yazılım programları, filmler, sanat eserleri, müşteri listeleri ve geliştirme giderleri muhasebeleştirilmektedir. TMS 38.3'te yer verilen; *“olağan iş sürecinde işletme tarafından satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar, ertelenmiş vergi varlıkları, TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamındaki kiralamalar, çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar, bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye”* TMS 38 kapsamında muhasebeleştirilmez. Buna ek olarak ve TMS 32, TFRS 4, 5 ve 15'te yine bu standartta değerlendirilmemiştir. BOBİ FRS 'de bu kadar ayrıntılı bir açıklamaya yer verilmemekle birlikte 14.5 maddesi kapsamında madenler üzerindeki hakların ve maden kaynaklarının bu bölümde yer almayacağı belirtilmiştir.

BOBİ FRS 14.6 maddesinde bir varlığın maddi ve maddi olmayan unsurları birlikte içerdiği bir durumda varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna karar verilerek kaydedilmesi gerektiğini vurgulamıştır. TMS 38.4'te çok daha geniş ve örneklerle ele alınan bu durum özellikle yazılım programları üzerinden ele alınmıştır. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçası olduğundan maddi duran varlık muamelesi görülürken, yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir. Yine TMS 38.5'te araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili benzer bir örnekte ar-ge faaliyetleri sonucu bir prototip geliştirilse dahi bilginin fiziksel unsura göre daha önemli olduğu ve ilgili kaydın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

BOBİ FRS 14.4'e göre bu bölüm iş birleşmeleri sonucunda ulaşılan şerefiye ve olağan faaliyetlerle ilgili satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz. Şerefiye ile ilgili durum setin 21. bölümü olan “İş Birleşmeleri”, satış amaçlı varlıklar ise 6. bölüm “Stoklar” da ele alınmıştır. *Muhasebe standartlarına göre, şerefiye için değer düşüklüğü testi uygulanır ve şerefiye için amortisman hesaplanmazken, BOBİ FRS 'de şerefiyeye değer düşüklüğü testi uygulanmaz ve amortisman hesaplanır* (Gençoğlu, 2018:16). Şerefiyenin faydalı ömrü eğer güvenilir bir şekilde belirlenemezse 10 yıl esas alınır ve bu süre içerisinde itfa edilir.

3.2 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İlk Kayıt

TMS 38.21 kapsamında bir maddi olmayan duran varlık sadece gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın

maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi durumunda muhasebeleştirilir. Standardın 24. Maddesi ve BOBİ FRS 14.7'ye göre maddi olmayan duran varlıklar ilk kayıta maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlıklarda da belirtildiği üzere, “*maddi olmayan duran varlıklarda da vadeli satın alma durumunda, bir yıl veya daha kısa süreli bir ödeme söz konusuysa vade farkı ayrıştırılmaz. Ancak bir yıldan daha uzun bir vadeli satın alma durumunda, borçlanma maliyetleri standardı da dikkate alınarak faiz gideri ayrıştırılır.*” Önceki bölümde maddi duran varlıklarda ele alınan takas işlemlerinde de benzerlik söz konusudur. BOBİ FRS 14.12'ye göre, “*takas işlemi elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.*”

BOBİ FRS 14.14'e göre, maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan diğer bir varlığın maliyetinin parçası olmayan bazı harcamalar aktifleştirilmez ve ilgili döneme gider olarak kaydedilir. İşletme içerisinde oluşan şerefiye, marka, logo, yayın haklarına ek olarak kuruluş ve örgütlenme giderleri, eğitim harcamaları, reklam ve tanıtım harcamaları ile bir işletmenin yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması ile ilgili maliyetler bu kapsamda değerlendirilir.

BOBİ FRS 'de maddi olmayan duran varlıklara yönelik araştırma ve geliştirme ifadeleri tam set standartlarla genel olarak uyumludur. 14.15 – 19 maddelerine göre, işletme içinde ortaya çıkan bir maddi olmayan duran varlığın kayıt sürecinde araştırma ve geliştirme safhalarına göre bir değerlendirme yapılır. Bilimsel veya teknik bir bilgi beklentisi araştırma aşamasını oluşturur ve harcamalar aktifleştirilmezken, araştırma safhası sonucu üretilen bilgilerin uygulanma aşaması olana geliştirme evresi gerekli şartların sağlanması durumunda aktifleştirilir.

3.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Ölçümü

BOBİ FRS 14.21'e göre, maddi olmayan duran varlıkların sonraki ölçümlerinde, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş değer düşüklüğü zararları ve itfa payları düşüldükten sonraki değeri üzerinden gösterilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, BOBİ FRS 'de maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınmasında diğer bölümlere göre farklılığa rastlanmaktadır. Nitekim aynı sette yer alan 12. bölüm maddi duran varlıklar ile TMS 16 maddi duran varlıklar ve TMS 38 maddi olmayan duran varlıklarda yer alan yeniden değerlendirme yöntemi bu bölümde yer almamaktadır.

3.3.1. İtfa

Sınırlı bir ekonomik ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarda itfa payı ayrılması gerekmektedir. Bu tutar, BOBİ FRS 14.23'e göre, varlığın maliyet bedelinden kalındı değerinin indirilmesi şeklinde elde edilir. Varlığın kullanıma hazır olması ile başlanan itfa süreci ilgili varlığın finansal tablo dışı bırakılması ile sona erer ve varlığın kullanıldığı gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır. TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar standardı ile BOBİ FRS kalıntı değer, amortisman yöntemleri seçimi, amortisman uygulamaları ve kayıtları açısından uyumludur (Gençoğlu, 2018: 18). Ancak itfa ile ilgili her iki set açısından en büyük farklılık faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklardaki süreye yöneliktir. İlgili varlığın yaratacağı net nakit girişinin belirlenememesi ve bu yüzden varlığın ekonomik ömrüne yönelik gerçekçi bir tahmin yapmanın zor olduğu durumlarda faydalı ömür belirsiz olarak değerlendirilir.

Nitekim TMS 38'e göre faydalı ömrü belirsiz olan bir maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Ancak BOBİ FRS 14.33'te böyle bir durumda ilgili varlık **"5 yıldan az 10 yıldan çok"** olmayacak şekilde itfa edilmelidir. Faydalı ömrün ilerde tespit edilebildiği bir durum ortaya çıkarsa Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar standardı uyarınca gerekli düzeltmeler yapılır.

Uygulama 4. Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar

X işletmesi faaliyet gösterdiği sektörde bir teknoloji geliştirmiş ve 1.800.000 TL harcayarak buluşunu 2017 yılı Mayıs ayı içerisinde tamamlamıştır. İşletme yaptığı değerlendirmeler sonucu ilgili teknolojik buluşun ekonomik ömrünün belirsiz olduğunu tespit etmiş ve tecrübeleri ışığında 6 yılda itfa edilmesine karar vermiştir.

BOBİ FRS 've göre yapılması gereken kayıt

31 / 12 / 2017	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	300.000
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	300.000

Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklarda itfa süresinin tespitinde BOBİ FRS 'nin "5 yıldan az 10 yıldan çok" ifadesi uyarınca bir değerlendirme yapılmış ve ilgili harcama buluşun gerçekleştiği yılın dönem sonundan başlamak suretiyle 6 yılda itfa edilecektir.

3.3.2. Değer Düşüklüğü ve Finansal Tablo Dışı Bırakma

Maddi olmayan duran varlıklarda her bir raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğünün tespiti aynı setin 18. bölümü olan Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına atfen gerçekleştirilir. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının temel amacı varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle finansal tablolarda gösterilmemesini sağlamaktır. BOBİ FRS 18.4 kapsamında raporlama dönemleri sonunda belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarla birlikte tüm varlıklar için değer düşüklüğü göstergeleri aranır. BOBİ FRS 18.5'te belirtilen değer düşüklüğü göstergelerine rastlanmazsa ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını hesaplamaya gerek yoktur.

Maddi olmayan duran varlıklar elden çıkarıldığında veya ilgili varlıktan gelecek dönemlerde hiçbir şekilde ekonomik bir fayda beklenmediğinde finansal tablo dışı bırakılır. Finansal tablo dışı bırakılma sonucu elde edilen net tutar ile defter değeri arasındaki fark kazanç ve kayıp olarak kâr zarar tablosuna aktarılır. BOBİ FRS 'de ayrı bir bölüm olarak ele alınmayan maddi duran varlıklara ilişkin dipnotlarda temel olarak şu açıklamalara yer verilir.

- Faydalı ömür, itfa oranı, itfa yöntemi, elden çıkarmalar, değer düşüklüğü vb. açıklamalar
- Önemli maddi olmayan duran varlık kalemlerinin tanımı vb. bilgiler
- Gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları toplam tutarları (Karapınar ve Eflatun, 2018:253).

4. Sonuç

29 Temmuz 2017 tarihli 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01 Ocak 2018’de uygulanmaya başlanmış olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” ülkemizde birçok işletmenin muhasebe sisteminin dünya ile entegrasyonunda önemli bir kilometre taşıdır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın (TFRS) özellikle daha küçük ölçekli işletmeler açısından daha iyi anlaşılması ve uygulanabilmesi amacıyla sade ve anlaşılır bir dille ele alınmış BOBİ FRS varlıkların muhasebeleştirilmesinde temel olarak maliyet esaslı bir anlayış sergilenmektedir. Küçük ölçekli işletmelerinde dâhil edilebileceği bir standart seti oluşturulmasında önemli bir rol üstlenen BOBİ FRS seti kapsayıcı ve özetleyici bir dille hazırlansa da özellikle tam set standartlarla temel farklılıkların açıklayıcı örneklerle vurgulanmaması bu çalışmanın oluşturulmasında en temel motivasyondur. Bu çalışmada işletmelerin duran varlıkları içerisinde en önemli kalemler olarak değerlendirilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklar TFRS ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılmış ve temel farklılıklar açıklanarak örnekler verilmiştir.

Maddi duran varlıklar açısından farklar özet olarak değerlendirildiğinde ilk önemli fark TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardına yöneliktir. BOBİ FRS ’de kapsamlı gelir tablosuna yer verilmediğinden, bu set uyarınca maddi duran varlıklarda böyle bir sınıflandırmaya gidilmemiştir. Uygulamada maddi duran varlıkların bu şekilde sınıflandırılması işletmeler açısından kolay raporlamayı desteklese de, finansal tablo okuyucuları için daha güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi sunumu açısından sakıncaların ortaya çıkması mümkündür. BOBİ FRS’de en azından büyük işletmeler için TFRS 5 hükümleri uyarınca yeni düzenlemeler yapılması ve BOBİ FRS ’nin Türkiye Muhasebe Standartları ile daha da uyumlaştırılması sağlanmalıdır. Maddi duran varlıklara yönelik ikinci temel fark, vadeli bir şekilde maddi duran varlık satın alınmasına yöneliktir. BOBİ FRS ’ye göre, 1 yıldan daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16’dan farklı olarak vade farkı ayırtırmaya gerek yoktur. Büyük ve orta boy işletmelerin sıklıkla karşılaştığı maddi duran varlık alım sürecinde vade farkının ayırtırılmaması hiç şüphesiz uygulayıcıların kayıtlarında kolaylık sağlayacaktır. Takas işlemlerinde de tam set standartlarla BOBİ FRS arasında bir farklılık söz konusudur. Nitekim BOBİ FRS parasal olmayan kalemlerde takas işlemlerinde net defter değerini esas alırken, parasal kalemlerinde işlemlerde yer alması durumunda ilgili tutarın gerçeğe uygun değerini de takasın yönüne göre net defter değerine dâhil etmektedir. Son temel farklılık yeniden değerlendirme işlemi sonucu BOBİ FRS ’de önerilen hesap ismiyle ilgilidir. TMS 16.39 kapsamında eğer yeniden değerlendirilmiş değer, defter değerinden yüksek ise aradaki fark Kapsamlı Gelir tablosunda muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda “Yeniden Değerleme Değer Artışı” adı altında toplanmalıdır. BOBİ FRS 12.19’da yeniden değerlendirme sonucundaki artış sadece finansal durum tablosunda öz kaynaklar bölümünde “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıklarda, maddi duran varlıklarda belirtilen bazı farklara ek olarak temel anlamda şu unsurlar ön plana çıkmaktadır. Tam set standartlar göre, şerefiye için değer düşüklüğü testi uygulanır ve amortisman hesaplanmazken, BOBİ FRS ’de şerefiyeye değer düşüklüğü testi uygulanmaz ve amortisman hesaplanır Şerefiyenin faydalı ömrü eğer güvenilir bir şekilde belirlenemezse 10 yıl esas alınır ve bu süre içerisinde itfa edilir. Vade farkı ve takas işlemlerinde maddi duran varlıklardaki

farkla benzeşen maddi olmayan duran varlıklar sonraki ölçümde farklılaşmaktadır. Nitekim BOBİ FRS 12. bölüm maddi duran varlıklar ile TMS 16 maddi duran varlıklar ve TMS 38 maddi olmayan duran varlıklarda yer alan yeniden değerlendirme yöntemi bu bölümde yer almamaktadır. Son temel farklılık itfa süresi ile ilgilidir. TMS 38'e göre faydalı ömrü belirsiz olan bir maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Ancak BOBİ FRS 14.33'te böyle bir durumda ilgili varlık "5 yıldan az 10 yıldan çok" olmayacak şekilde itfa edilmelidir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların her iki set açısından örneklerle ele alındığı bu çalışma sadece bu başlıklardaki farklılıklara yoğunlaştığından gelecekteki çalışmalarda önemli farklılıkların bulunduğu diğer standartlar incelenebilir. Özellikle uygulayıcıların bu standart seti hakkındaki görüşlerinin de dikkate alındığı çalışmalarla, sette çeşitli düzeltmeler ve eklemeler yapılarak BOBİ FRS 'nin uygulama alanı genişletilebilir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, A. (2012). "Karşılaştırmalı TMS/TFRS/VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları: (Tam Set TMS/TFRS ve Vergi Uygulamalarının Örneklerle Analizi)." Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akdoğan, N.ve Sevilengül, O. (2007). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler." Mali Çözüm Dergisi, 84, (2007): 29-70.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2018). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları (BOBİ FRS)." 1. Baskı, Beta Basım Yayım.
- Cavlak, H. ve Ataman, B. (2017). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması." Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), 2(3), (2017): 153-168.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları." Beta Basım Yayım.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması." Journal of Accounting & Finance, (76), (2017): 1-24.
- Karapınar, A. ve Eflatun A. O. (2018). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları.", 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı", Ankara, 2017.
- KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), "TMS/TFRS 2017 Seti", <http://kgk.gov.tr/>, Erişim tarihi: Şubat 2018.
- Kocamaz, H. (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci." Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), (2012): 105-120.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar A. (2014). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.", 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Özbirecikli, M., Şen, İ., K. ve Tüm, K. (2018). Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS).”, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Öztürk, E., Gökçen, G. ve Güleç, Ö. F. (2018). “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması.” Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), 3(2), 437-457.
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete (16. Güncelleme 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete (10. Güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete (10. Güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete (12.Güncelleme 18/09/2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete).

Evaluation of Tangible and Intangible Fixed Assets within the Context of BOBI FRS and TFRS

Ömer Faruk GÜLEÇ

Kırklareli University

Faculty of Economic and Administrative Sciences

Department of Business Management

Kırklareli, Turkey

orcid.org/0000-0002-8890-1140

omerfarukgulec@gmail.com

1. Introduction

Accounting standards are a set of principles that enable accounting practices and policies to be tailored to the reality and needs, and which enable financial reports to be presented in a reliable and comparable manner. In the preparation of the financial statements, the effort to increase the share of information among the countries based on similar criteria has led to standardization in reporting. Thus, accounting practises are more convergent and standardized so that financial statements are comparable in the globalized world recently. International Financial Reporting Standards (IFRS) are implemented by many countries to establish a common accounting language and ensure that financial statements are relevant, understandable and comparable. However, since the IFRS mainly include the companies that are traded on the stock exchange, it limits the expansion of application significantly. Simplified local form of IFRS are applied in some countries in order to overcome this problem.

Local financial reporting standards have been created for the firms that don't use TFRS which are the Turkish translation of IFRS but are subject to independent audit. These standards entered into force as Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises"(BOBI FRS) on January 1, 2018. It is generally based on TFRS and includes some significant differences that may affect the financial reporting.

2. Historical Background

The first studies on accounting standards in the world began in the 1960s. The International Federation of Accountants (IFAC), International Organization of Securities Commissions (IOSCO), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), International Accounting Standards Committee (IASC) have contributed to the development of accounting standards. However, the legal and economic differences of countries as well as the developmental level of the accounting systems play an important role in the convergence of accounting standards all over the world. When the development process of the accounting standards in our country is examined, government, institutions and organizations such as Capital Markets Board of Turkey, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority and Banking Regulation and Supervision Agency play an active role. With the important changes made in the 6102 Turkish Commercial Code, the applicability of accounting standards for many enterprises has been increased. SME TFRS was the first standards set to revise the accounting processes of the companies that are subject to independent audit but do

not apply full set standards. However, the SME TFRS was suspended with the EU Accounting Directive 2013/34 published in 2013 by the European Commission. BOBI FRS was published in the Official Gazette No. 30138 dated 29 July 2017 by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority and started to be implemented on 01 January 2018. The main objective of this set of standards is to eliminate the complexity of the financial reporting and independent audit processes of companies that are subject to independent audit but do not apply TFRS, which is a large and medium size enterprise specified in the relevant communiqué.

3. Findings

This study aims to discuss the tangible and intangible fixed assets which are the main components of asset structure of the companies within the context of TFRS and BOBI FRS. Thus; the accounting differences of tangible and intangible assets within TFRS and BOBI FRS are presented and the effects on financial reports of these differences are evaluated in terms of financial users. The scope, first record and subsequent measurements of the assets are examined in terms of both sets and discussed with some applications.

When the differences are evaluated in terms of tangible assets, the first significant difference is related to TFRS 5 Tangible Assets Held for Sale and Discontinued Operations. Since the comprehensive income statement is not included in the BOBI FRS, firms do not classify tangible assets according to TFRS 5. Although it supports easy and low cost reporting for firms, it might decrease the quality of financial statements to have more reliable and accurate information. The second main difference about tangible fixed assets in BOBI FRS is related to forward buying. According to BOBI FRS, in the recognition of tangible fixed assets purchased in return for a payment of less than one year, there is no need to distinguish the delay interest. The fact that the delay interest is not differentiated in the purchase process of tangible fixed assets will undoubtedly facilitate the registration of practitioners. There is also a difference between TFRS and BOBI FRS in clearing transactions. While BOBI FRS transactions are based on net book value for non-monetary items in clearing transactions, it includes the fair value of the related amount in the net book value according to the trade direction for monetary items.

The differences in Intangible Assets in BOBI FRS is related to goodwill. According to TFRS 38, an impairment test is applied for goodwill and depreciation is not calculated. However, impairment test is not applied for goodwill and depreciation is calculated. The useful life of goodwill is 10 years as long as it cannot be determined reliably and is amortized within this period. In addition to these differences, the revaluation method which is included in TFRS 38 is not included in BOBI FRS for Intangible Assets. The last difference is related to amortization. An intangible asset with an uncertain useful life is tested for impairment for TFRS 38. However, the related asset should be amortized not less than "5 years or more than 10 years in BOBI FRS. Since this study focuses on differences in tangible and intangible assets with examples in both sets, it is possible to examine the other standards in which there are significant differences in future studies. BOBI FRS can be expanded with various adjustments with the studies on the practitioners' opinions about this standard set.