

# IDEA STUDIES JOURNAL

## International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies

Open Access Refereed E-Journal & Indexed & Publishing  
IDEAjournal (ISSN:2587-2168)

[ideastudies.com](http://ideastudies.com) [ideastudiesjournal@gmail.com](mailto:ideastudiesjournal@gmail.com)



**Disciplines:** Business Administration, Economy, Econometrics, Finance, Labour Economics, Political Science, Public Administration, International Relations

<b>Article Type</b>	Research Article
<b>Volume</b>	5
<b>Issue</b>	12
<b>Page</b>	228-234
<b>Article Published Date</b>	31.08.2019
<b>Doi Number</b>	<a href="http://dx.doi.org/10.26728/ideas.195">http://dx.doi.org/10.26728/ideas.195</a>
<b>Reference</b>	Günce, N. (2019). "Maddi Duran Varlıkların Kayda Alınmasının Bobi Frs Açısından İncelenmesi", International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, (ISSN:2587-2168) Vol:5, Issue: 12; pp:228-234

### MADDİ DURAN VARLIKLARIN KAYDA ALINMASININ BOBİ FR S AÇISINDAN İNCELENMESİ

REGISTRATION OF TANGIBLE ASSETS IN BOBİ FR S TERMS

**Öğr.Gör. Nurcan GÜNCE**

Kocaeli Üniversitesi, Hereke Ömer İsmet Uzunyol MYO, Orcid.Org/0000-0003-0065-6694



ÖZ

Kamu Gözetim Kurumu(KGK) tarafından açıklanan Büyük Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FR S),bağımsız denetime tabi olup mali tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standardına (TFRS) göre düzenlemeyen işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. TFRS ve BOBİ FR S kavramsal çerçeve açısından incelendiğinde büyük farklılıklar görülmekte ancak VUK açısından bakıldığında farklı uygulama olduğu ortaya çıkmaktadır. BOBİ FR S ve TFRS'de yararlı ömür ve hurda değer VUK uygulamasında olduğu gibi belirlenmediği için uygulayıcılar açısından sorun olmaktadır. Bu çalışmada maddi duran varlıkların kayda alınmasında BOBİ FR S'ye göre karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri incelenmeye çalışılmıştır. Çalışma örnek çözümlerle desteklenerek, konu ile ilgili yazılı kaynaklara başvurulmuştur. Çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı ve uygulama açısından yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

**Anahtar kelime:** BOBİ FR S, Maddi Duran Varlık, TFRS, Uygulama

#### ABSTRACT

Public Oversight Agency (CRA) made by links Large Medium Enterprises Financial Reporting Standards (LME FR S), subject to audit financial statements of Turkey Financial Reporting Standard (IFRS) is a financial reporting pages in regulating the application accordingly. The basic framework of TFRS and BOBİ FR S is therefore evident in some applications when looking at the TPL. The problems and solutions proposed by LME FR S were investigated. The study was supported with sample solutions and written sources were consulted. I would like to consider the possibility of literature content of the study and the guiding event of the application knowledge.

**Keyword:** LME FR S, Tangible Fixed Asset, TFRS, Application

#### 1. GİRİŞ

Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) muhasebe standartlarını düzenleme yetkisine sahiptir.01.01.1994 tarihinden itibaren Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) standartlaşma sürecinin başlangıcıdır. SPK, BDDK ve KGK gibi üst kurullar muhasebede

standartlaşmayı geliştirmişlerdir. Aynı zamanda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişikliklerle birlikte muhasebe standartlarının birçok işletme tarafından uygulanması sağlanmıştır. KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartları(TFRS) seti, 2013 yılından itibaren bağımsız denetime tabi şirketler tarafından uygulanması öngörülmüş ancak bağımsız denetim kapsamının genişlemesi buna bağlı olarak TFRS 'nin alanının da genişlemesine neden olmuştur. Bu durum nispeten küçük işletmelerin standartları uygulamada sıkıntı yaşamalarına, daha çok maliyete katlanmalarına neden olacağından Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar(KAYİK) kapsamına giren şirketlerle sınırlı kalmıştır.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK): Halka açık şirketler, Bankalar, Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, Faktöring şirketleri, Finansman şirketleri, Finansal kiralama şirketleri, Varlık yönetim şirketleri, Emeklilik fonları, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları içermektedir.(vergidosyasi.com.Erişim Tarihi:23.07.2019)

İngiltere merkezli International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayınlanan standartlar yaklaşık 150 ülke tarafından kullanılmaktadır. Muhasebede ortak bir dil oluşturmak amacıyla yola çıkılmıştır. KGK yayınlanan standartları birebir çevirmek suretiyle yayınlamıştır ve gerektiği zaman revize ederek, düzenlemektedir. TFRS uygulayıcılarının daha iyi anlaması ve yorumlayabilmesi için yayınlanan kavramsal çerçeve bir standart olmamakla birlikte. Finansal raporlamanın amacını açıklamaktadır.

“Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır”. (Kavramsal Çerçeve, s. 7)

Faydalı finansal bilginin ise bilgi kullanıcılarının “İhtiyacına Uygun” ve “Gerçeğe Uygun” olması faydalı bilginin temel niteliksel özelliklerindedir. Bilginin faydalı olması için hem ihtiyaca uygun olması, hem de sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. İhtiyaca uygun olmayan bir olayın gerçeğe uygun olarak sunulması ya da ihtiyaca uygun bir olayın gerçeğe uygun olmayan şekilde sunulması kullanıcıların doğru karar vermelerine yardımcı olmaz. (Kavramsal Çerçeve, s. 13)( t&b akademi.com.Erişim Tarihi:24.07.2019).

Bağımsız denetime tâbi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için finansal raporlama çerçevesi olarak BOBİ FRS yayınlanmıştır. KAYİK'ler için TFRS zorunlu, KAYİK dışında bağımsız denetime tabi ve büyük ve orta boy şartlarını yerine getirenler finansal raporlamalarında 1/1/2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS uygulayacaktır. Bu şirketler isteklerine göre TMS/TFRS de uygulamakta serbestler ancak aradan 2 yıl geçmedikçe BOBİ FRS'ye tekrar geçemezler. Aynı durum BOBİ FRS uygulayanlar içinde geçerli olup 2 yıl geçmedikçe TMS/TFRS uygulayamazlar.

KGK tarafından açıklanan tebliğ (Sıra no:56) uyarınca geçiş zorunluluğu 1/1/2018 tarihi ve sonrasını kapsayacağı için 31/12/2017 dönemi için denetime tabi firmalar MSUGT'a göre rapor hazırlayabileceklerdir.

Yapılan bu çalışmada, BOBİ FRS'yi uygulamak zorunda olan şirketlerin MDV'lerin muhasebeleştirme esaslarında ki değişikliklere ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır. BOBİ FRS açısından MDV'lerle ilgili olarak ilk kayda alınma, muhasebeleştirilme ile ilgili çeşitli örnekler sunulmuştur.

## 2. MDV'LERİN BOBİ FRS' YE GÖRE TANIMLANMASI

BOBİ FRS'de maddi duran varlıkların saptanması, maliyet bedelinin belirlenmesi, ölçülmesi, amortismanına tabi tutulması ve finansal tablo dışı tutulması konusunda düzenleme yapılmıştır (Karapınar ve Eflatun,2017:203).

BOBİ FRS 12.Bölüm kapsamında MDV'lar mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları maddi duran varlık olarak değerlendirilmemektedir.(BOBİ FRS;Par.12.2).Bununla birlikte yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınır. Aksi halde bu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılır(BOBİ FRS,Par.12.3)

BOBİ FRS'ye göre belirtilen tanımlar şöyledir:

- ✓ Maddi Duran Varlıklar: İşletmenin kullanım amacıyla elinde bulundurduğu, birden fazla dönemde kullanımı düşünülen fiziki varlıklardır.
- ✓ Faydalı Ömür : Bir varlığın maliyetinden kalıntı değer düşülmesi suretiyle bulunan tutardır.
- ✓ Amortisman Tabi Değer: Bir varlığın maliyetinden kalıntı değer düşülmesi suretiyle bulunan tutardır.
- ✓ Kalıntı Değer: İlgili varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder.

MDV'lar BOBİ FRS de 12.bölümde düzenlenmiş ve 36 madde ile açıklanmıştır. TFRS ile uyumludur. VUK 'a göre ise kredi faizleri kazanılma döneminin sonuna kadar maliyete eklenmek suretiyle farklıdır. Gider kaydedilme süreci isteğe bağlı olarak sonradan yapılabilir. Amortisman konularında BOBİ FRS, TFRS ile uyumlu iken VUK'ta amortisman uygulaması ihtiyari olup faydalı ömür maliye bakanlığı tarafından belirlenmekte ve amortisman tabi tutar varlığın defter değeri olmaktadır(Yelgen ve Uyar,2018:103),

### 3. MDV'LERİN BOBİ FRS' YE GÖRE KAYDA ALINMASI

Bir maddi duran varlığın kayda alınabilmesi için aşağıdaki iki koşulu yerine getirmesi zorunludur:

- ✓ Gelecekteki ekonomik yararların işletmeye gelmesinin olası olması ve
- ✓ Maliyetin güvenilir olarak ölçülebilmesi

Aslında bu iki koşul her varlığın kayda alınmasının iki koşuludur. Bu özelliklere sahip olmayan varlıklar, maddi duran varlık olarak aktifleştirilmezler.

Maddi duran varlıkların ilk kayda alınırken yararlı ömrü farklı olan parçalarına ayrılarak kayda alınması gereklidir. Alım maliyeti farklı yararlı ömre sahip parçalara dağıtılır her parça kendi yararlı ömrü üzerinde amortisman tabi tutulur. Örneğin satın alınan bir binanın asansörünün, ısıtma ve soğutma sistemleri bunlara örnek olarak verilebilir. Yine aynı şekilde elde edilen bina ile arsanın ayrılması gerekir. (Karapınar ve Eflatun,2017:204)

Örnek1: Bir işletme, organize sanayi bölgesinde dört dönüm arazi üzerinde 800.000TL bedelle bir bina satın almıştır. Organize sanayi bölgesinde arsaların metrekare fiyatı,30TL'dir.

Satın alma bedeli arsa ve binayı kapsamaktadır. Binanın yararlı ömrü sınırlı olmasına rağmen, arsanın yararlı ömrü sınırsızdır. Dolayısıyla alım bedelinin iki varlığa paylaşılması gereklidir. Buna göre,

Arsa bedeli  $30\text{TL} \times 2000\text{m}^2 = 60.000\text{TL}$ , bina bedeli 740.000TL üzerinden kayda alınır.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
1	252 BİNALAR 250ARSA VE ARAZİLER  100 KASA	740 000 60 000	800 000

Maddi duran varlık özelliğini taşıyan değerler BOBİ FRS'ye göre maliyet bedeliyle ölçülür. Maliyet bedeli varlıklar açısından varlığın elde edilme sırasında ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen nakit olmayan varlıkların değeridir. (BOBİ FRS, Par.12.6)

Satın alınan bir maddi duran varlığın maliyet bedeli ise ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur. Bu çerçevede, satın alma yoluyla elde edilen bir maddi duran varlığın maliyetine dahil edilebilecek harcamalar arasında şunlar gösterilebilir (BOBİ FRS, Par.12.7-8) (Özbirecikli vd., 2017:223)

- ✓ Nakliye ve montaj giderleri,
- ✓ Gümrük vergileri,
- ✓ Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler,
- ✓ Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi resim ve harçlar
- ✓ Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler,
- ✓ Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- ✓ Mevcut binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler,
- ✓ Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılat bu maliyetlerden indirilir.

Örnek 2: A A.Ş. lastik sanayi yan faaliyetinde bulunan bir firmadır. Üretimde kullanılmak üzere 30 000 TL + %18 KDV ile makine satın almıştır. İşletme makine için 800 TL nakliye, 400 TL kurulum, 200 TL makinenin yerinin hazırlanması, 50 TL makinenin test çalışması için 600 TL de personelin eğitimine harcamıştır. Makine bedeli banka aracılığıyla ödenmiştir.

Makine maliyeti:

Satın alma bedeli	30 000 TL
Nakliye gideri	800 TL
Montaj gideri	400 TL
Yeri hazırlama	200 TL
Test maliyetleri	600 TL
Toplam maliyet	32 000 TL

Makine maliyetine elde edilmesi ile ilgili giderler dahil edilmiş, personel eğitimi için harcanan 600 TL dahil edilmemiştir. Bu gider dönem gideri olarak kabul edilecektir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
1	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 191 İNDİRİLECEK KDV  102 BANKALAR	32 000 5760	   37 760

Makine kullanıma hazır hale gelince yapılması gereken kayıt:

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
2	253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR  258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	32 000	  32 000

Maddi duran varlıkların BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirilmesinde önemli bir husus ve TFRS den farklı olan vade farklarının kayıdır. Vade farklarının maliyetlere dahil edilmesinde: maddi duran varlık vadeli olarak elde edildiğinde süre 1 yıl veya daha az ise vade farkı ayrıştırılmaz ve maliyetlere eklenir.

Maddi duran varlığın elde edilmesinde ortaya çıkan borçlanma maliyetleri (BOBİ FRS Borçlanma maliyetleri bölümünde açıklanmaktadır) varlığın maliyetine dahil edilir. Bir başka deyişle varlığın üretilmesi, inşası veya oluşturulması 1 yıldan uzun sürerse borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine eklenmesi gereklidir.

Örnek 3:K işletmesi gıda sektöründe faaliyet göstermektedir.01.01.2017 tarihinde artan üretim hacmi nedeniyle ek fabrika binasını 500 000 TL'ye satın almıştır. İşletme 150 000 TL bankadan ödemiş, kalan kısmını 1 yıl içinde ödemek üzere satıcıyla anlaşmıştır.

BOBİ FRS'ye göre vade 1 içinde biteceği için vade farkı ayrıştırmaya gerek yoktur. İşlemin kaydı şöyle olacaktır.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
1	252 BİNALAR  102 BANKALAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	500 000	  150 000 350 000

K İşletmesi binayı 1yıldan uzun vadeli alsaydı;

Örnek 4:K işletmesi gıda sektöründe faaliyet göstermektedir.01.01.2017 tarihinde artan üretim hacmi nedeniyle ek fabrika binasını 500 000 TL'ye satın almıştır. İşletme 150 000 TL bankadan ödemiş, kalan kısmını 2 yıl içinde eşit taksitlerle ödemek üzere satıcıyla anlaşmıştır. Piyasa faiz oranı %11,amortisman oranı ise %2'dir.

BOBİ FRS'ye göre bir yıldan uzun vadeli alışlardan maddi duran varlık vade farkı ayrıştırılarak, peşin fiyatı üzerinden ölçülür. Buna göre maddi duran varlığın bugünkü değeri;

$$\text{Bugünkü Değer(BD)}=150\,000 + (175\,000 \div (1+0.11)^1) + (175\,000 \div (1+0.11)^2) =$$

$$\text{BD}=150\,000 + 157\,657,657 + 142\,033,92 =449\,691,577$$

Alış bedeli ile peşin değeri arasındaki fark;

500 000 - 449 691,577 =50 308,423 olacaktır. Bu farkın vade farkı olarak kayıt edilmesi gerekmektedir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
1	252 BİNALAR 338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ 448 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ  102 BANKALAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR  175 000 - 157 657,657 =17 342,343 175 000 - 142 033,92 = 32 966,08	449 691,577 17 342,343 32 966,08	150 000 175 000 175 000

Birinci yılın sonunda vade farkı kaydı;

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
2	780 FİNANSMAN GİDERİ  338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	17 342,343	17 342,343,

Maddi duran varlığın peşin değeri üzerinden amortisman tutarı:  $449 691,577 \times 0,02 = 8993,83$  TL hesaplanır.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
3	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ  257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	8993,83	8993,83

Dönemsellik ilkesine uygun olarak dönem sonunda aktarma işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Mad.no	Açıklama	Borç	Alacak
4	338 ERTELENMİŞ VADE FARKLARI 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR  336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 448 ERTELENMİŞ VADE FARKLARI	32 966,08 175 000	175 0000 32 966,08

#### 4.SONUÇ

Türkiye finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi şirketler,01.01.2018 tarihinden itibaren münferit ve konsolide finansal tablolarını Büyük Orta Boy İşletmeler için finansal raporlama standardına (BOBİ FRS) hazırlayacaklardır. BOBİ FRS işletmelerin finansal tablolarını düzenleyebilmeleri için gerekli tüm genel bilgileri vermektedir. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacının karşılayabilecek ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

Sanayi işletmelerinde önemli bir yeri olan maddi duran varlıklar, bilançonun aktifinde oldukça yüksek bir paya sahiptir. MDV'lere ilişkin maliyetlerin, değerlemelerin, amortismanların doğru bir şekilde hesaplanması, fiyatlama kararları ve finansal tabloların doğru bir şekilde düzenlenmesi açısından son derece önem arz etmektedir. BOBİ FRS 12. Bölüm Maddi Duran varlıklara ilişkin maliyet unsurları ve maliyetin ölçümü, varlıkları değerlendirme yöntemleri olan maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi, değerlendirme artışları veya azalışlarını açıklamaktadır. Bu çalışmada MDV'lerin kayda alınması BOBİ FRS açısından incelenmeye çalışılmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda BOBİ FRS çerçevesinde MDV'lerin, sonraki ölçüm, borçlanma maliyetleri ve amortisman konularında TFRS ile uyumlu olduğu, vade farklarını uygulama noktasında TFRS'den farklı olduğu görülmüştür. BOBİ FRS'ye göre bir yıldan kısa vadeli alımlarda vade farkları varlığın maliyetine eklenirken, TFRS'ye göre vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılmıştır. Bu kapsamda çalışmanın son bölümünde MDV'lerin, BOBİ FRS setinin 12. Bölümü kapsamında ilk kayda alınmaları, sonraki ölçümleri, vade farkları ve borçlanma maliyetleri konuları, değerlendirme ve amortisman uygulamaları hesaplamaları, hangi hesapların kullanıldığı, nasıl muhasebeleştirildiği

örneklerle açıklanmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda MDV'lerde muhasebe uygulamaları konusunda amortisman, yeniden değerlendirme; BOBİ FRS, TMS/TFRS ile VUK arasında ortaya çıkacak muhasebeleştirme farklılıkları ele alınabilir. Sonuç olarak bu tür çalışmalar hem literatüre katkı yapacak hem de uygulamaya yol göstereceği düşünülmektedir.

#### KAYNAKÇA

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

Gönen, S. (2019). Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 12-22.

Karapınar, A.Eflatun, A.O.(2017),2018 BOBİ FRS, Gazi Kitabevi,1.Baskı,Ankara

Özbirecikli,M.,Şen,K.İ.veTüm,K.(2017).BOBİ FRS Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla,Ankara,Detay yayıncılık

Yelgen, E., & Uyar, S. (2018). Bobi Frs Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*.

<https://www.tnbakademi.com/post/tms-tfrs-nedir>.(Erişim Tarihi:24.07.2019)

<https://vergidosyasi.com/2017/04/05/kayik-kamu-yararini-igilendiren-kuruluslar>.(Erişim Tarihi:23.07.2019)

[www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) Erişim tarihi:28.07.2019