



# ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve  
Bağımsız Denetim A.Ş.

GevherNesibe Y.D. 342 028 6345  
Ticaret Sicil No. 19263  
www.erciyesymm.com.tr  
bilgi@erciyesymm.com.tr

G.Nesibe Mh. Tekin Sk. İmtaş Park Kat: 5  
No:4/15-16 Kocasinan / KAYSERİ  
Tel: 0 352 235 24 84 Faks: 0 352 235 04 96

**Sirküler : 2021/30**

**Konu : 7326 ve 7338 Sayılı Kanunlarla yeniden değerlendirilmesine ilişkin olarak yapılan düzenlemeler ve enflasyon düzeltmesi**

**KAYSERİ  
13.12.2021**

Bilindiği üzere enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmaması sebebiyle enflasyonun bilançolardaki etkisinin giderilmesi amacıyla ilk olarak 2018 yılında yayımlanan 7144 Sayılı Kanun ile 213 Sayılı VUK'na Geçici 31. Madde eklenerek tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden kapsama girenlerin 25.05.2018 tarihi itibarıyla aktiflerinde bulunan taşınmazları için değer atışı üzerinden %5 vergi ödenmesi şartıyla 30.09.2018 tarihine kadar yeniden değerlendirilme imkânı getirilmişti. 09.06.2021 tarih ve 31506 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7326 Sayılı Kanun ile taşınmazlar yanında amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirilme kapsamına alınarak 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktifte bulunan taşınmazların ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin en geç 31.12.2021 tarihine kadar maddedeki şartlarla yeniden değerlendirilmesi imkânı getiren yeni bir düzenleme Geçici 31. Maddeye eklenmiş olup, halen bu düzenlemeden yararlanma imkânı devam etmektedir. Diğer taraftan 26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanun ile 01.01.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 Maddesinde ve Geçici 32. Maddelerinde yapılan düzenleme ile de yeniden değerlendirilme uygulaması enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmadığı dönemler için kalıcı hale getirilmiştir.

213 Sayılı VUK Geçici 31. ve Geçici 32. Maddeleri ile mükerrer 298. Madde kapsamındaki yeniden değerlendirilme uygulamasının uygulama usul ve esasları ile birbirinden farklılıkları aşağıda özetlenmiştir. Diğer taraftan Aralık 2018 Yİ-ÜFE endeksi 422,94 Aralık 2020 Yİ-ÜFE endeksi 568,27, Kasım 2021 Yİ-ÜFE endeksi ise 858,43 olarak gerçekleşmiş olup, Aralık ayı endeksi Kasım ayına göre en az %1,47 oranında azalmaz ise 31.12.2021 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılması şartlarının oluşacağı, 27.07.2021 tarih ve 2021/18 no.lu sirkülerimizde belirttiğimiz üzere bu durumda Geçici 31. Madde kapsamında yeniden değerlendirilme yapılmasına gerek kalmayacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşması halinde Geçici 31. Madde kapsamında yeniden değerlendirilme yapmış mükelleflerin Vergi Usul Kanunu 2018/1 ve 2021/1 sayılı İç Genelgelerine göre düzeltme beyannamesi vererek (vergiye tabi kazanç etkilerini de gözeterek) yeniden değerlendirilme için ödedikleri/ödeyecekleri vergileri iptal/red/iade almaları mümkün bulunmaktadır.

	Geçici 31. Madde	Geçici 32. Madde	Mükerrer 298. Madde (Ç) fıkrası
Yeniden değerlendirilme yapma tarihi	✓ Geçici 31. Madde kapsamındaki yeniden değerlendirilme, isteğe bağlı olarak en geç 31.12.2021 tarihi itibarıyla yapılabilecek ve bu değerlendirilme işlemine ait beyanname yeniden değerlendirilmenin yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar (Aralık 2021 ayında kayda alınan değerlendirilme işlemine ait beyanname Ocak/2022 ayı sonuna kadar) verilebilecektir.	✓ Geçici 32. Madde kapsamında yeniden değerlendirilme; Mükerrer 298. Madde (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirilme yapılacak yıldan önceki hesap döneminin sonu itibarıyla isteğe bağlı olarak bir kez yapılabilecektir.	✓ Enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla isteğe bağlı olarak yıllık olarak yapılabilecektir.
Yeniden değerlendirilme yapabileceklere	✓ Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri	✓ Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri	✓ Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri
Yeniden değerlendirilme yapamayacaklar	✓ Dar mükellefler, ✓ İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükellefler. ✓ Serbest meslek kazanç defteri tutanlar ✓ Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler. ✓ Sigorta ve reasürans şirketleri ✓ Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları. ✓ Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler. ✓ Kayıtlarını Türk Lirası dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler	✓ Dar mükellefler, ✓ Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ✓ Kayıtlarını Türk Lirası dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler,	✓ Dar mükellefler, ✓ Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, ✓ Kayıtlarını Türk Lirası dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler,

	<b>Geçici 31. Madde</b>	<b>Geçici 32. Madde</b>	<b>Mükerrer 298. Madde (Ç) fıkrası</b>
<b>Yeniden değerlendirme kapsamına giren sabit kıymetler</b>	<p>✓ 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme kapsamındadır.</p> <p>✓ Kapsama giren iktisadi kıymetlerin tamamına yeniden değerlendirme yapılması ihtiyari olup, istenirse sabit kıymetlerin bir kısmına yeniden değerlendirme yapılması mümkün bulunmaktadır.</p>	<p>✓ Mükerrer 298. Madde (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmadan önceki hesap döneminin sonu itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme kapsamındadır.</p> <p>✓ Kapsama giren iktisadi kıymetlerin tamamına yeniden değerlendirme yapılması ihtiyari olup, istenirse sabit kıymetlerin bir kısmına yeniden değerlendirme yapılması mümkün bulunmaktadır.</p>	<p>✓ Yeniden değerlendirme yapılacak hesap dönemi sonu itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetler</p> <p>✓ Kapsama giren iktisadi kıymetlerin tamamına yeniden değerlendirme yapılması ihtiyari olup, istenirse sabit kıymetlerin bir kısmına yeniden değerlendirme yapılması mümkün bulunmaktadır.</p>
<b>Yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen sabit kıymetler</b>	<p>✓ Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme dışındadır. Sat-kirala-geri al işlemi veya kira sertifikası ihracı işlemleri bitip 09.06.2021 tarihinden önce mülkiyeti devir alınan taşınmaz ve diğer iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılabilecektir.</p> <p>✓ Yeniden değerlendirme kapsamına giren taşınmazlar ile diğer iktisadi kıymetlerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların faaliyet konularıyla ilgili emtia niteliğindeki taşınmazlar ile diğer iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme dışındadır.</p>	<p>✓ Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme dışındadır. Diğer taraftan sat-kirala-geri al işlemi veya kira sertifikası ihracı işlemleri bittikten sonra mülkiyeti devir alınan taşınmaz ve diğer iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılabilecektir.</p> <p>✓ Yeniden değerlendirme kapsamına giren taşınmazlar ile diğer iktisadi kıymetlerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların faaliyet konularıyla ilgili emtia niteliğindeki taşınmazlar ile diğer iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme dışındadır.</p>	<p>✓ Arazi ve arsalar</p> <p>✓ Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme dışındadır. Ancak sat-kirala-geri al işlemi veya kira sertifikası ihracı işlemleri bittikten sonra mülkiyeti devir alınan taşınmaz ve diğer iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılabilecektir.</p> <p>✓ Yeniden değerlendirme kapsamına giren taşınmazlar ile diğer iktisadi kıymetlerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların faaliyet konularıyla ilgili emtia niteliğindeki taşınmazlar ile diğer iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme dışındadır.</p> <p>✓ Yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminde aktifte giren sabit kıymetler yeniden değerlendirme dışındadır.</p>
<b>Yeniden değerlendirilmeye esas bedel</b>	<p>✓ Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin VUK değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 09.06.2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır. Amortismanına tabi olan kıymetlerde birikmiş amortismanlarda değerlemeye tabi olup, yeniden değerlemede eksik veya hiç ayrılmamış amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.</p> <p>✓ İktisadi kıymetin iktisap edildiği ilk yıl zorunlu olarak, sonraki yıllarda ise ihtiyari olarak maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.</p>	<p>✓ Yeniden değerlendirme iktisadi kıymetlerin VUK değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır. Amortismanına tabi olan kıymetlerde birikmiş amortismanlarda değerlemeye tabi olup, yeniden değerlemede eksik veya hiç ayrılmamış amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.</p> <p>✓ İktisadi kıymetin iktisap edildiği ilk yıl zorunlu olarak, sonraki yıllarda ise ihtiyari olarak maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.</p>	<p>✓ Yeniden değerlendirme iktisadi kıymetlerin VUK değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır. Amortismanına tabi olan kıymetlerde birikmiş amortismanlarda değerlemeye tabi olup, yeniden değerlemede eksik veya hiç ayrılmamış amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.</p> <p>✓ İktisadi kıymetin iktisap edildiği ilk yıl maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamında olup, sonraki yıllarda maliyet bedeline dahil edilen kredi faizleri ve kur farkları yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.</p>
<b>Yeniden değerlendirilmeye katsayısı</b>	<p>✓ Yeniden değerlendirme oranı; Mayıs 2021 Yİ-ÜFE endeksinin, en son enflasyon düzeltmesi yapılan hesap döneminden önce aktifte kayıtlı olan sabit kıymetler için enflasyon düzeltmesi yapılan en son hesap döneminin kapandığı ayı izleyen ayın, diğer sabit kıymetlerde ise sabit kıymetin aktifte girdiği ayı takip eden ayın Yİ-ÜFE endeksine bölünmesi suretiyle bulunacaktır.</p> <p>✓ VUK Geçici 31. Maddesinin (1.) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmış taşınmazların yeniden değerlendirme oranı Mayıs 2021 Yİ-ÜFE endeksinin, Mayıs 2018 Yİ-ÜFE endeksine bölünmesi ile bulunacaktır.</p>	<p>✓ Yeniden değerlendirme oranı; yeniden değerlendirme yapılan hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE endeksinin, en son enflasyon düzeltmesi yapılan hesap döneminden önce aktifte kayıtlı olan sabit kıymetler için enflasyon düzeltmesi yapılan en son hesap döneminin kapandığı ayı izleyen ayın, diğer sabit kıymetlerde ise sabit kıymetin aktifte girdiği ayı takip eden ayın Yİ-ÜFE endeksine bölünmesi suretiyle bulunacaktır.</p> <p>✓ VUK Geçici 31. Maddesinin (1.) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmış taşınmazların ve amortismanına tabi diğer kıymetlerin yeniden değerlendirme oranında ise Haziran 2021 Yİ-ÜFE endeksi kullanılacaktır.</p>	<p>✓ Yeniden değerlendirme oranı olarak; yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Yİ-ÜFE endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı kullanılacak olup, kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.</p> <p>✓ Geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Yİ-ÜFE endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.</p>

	<b>Geçici 31. Madde</b>	<b>Geçici 32. Madde</b>	<b>Mükerrer 298. Madde (Ç) fıkrası</b>
<b>Yeniden değerlendirilme katsayısı devamı</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmesinde sabit kıymete uygulanan yeniden değerlendirilme oranı kullanılacaktır.</li> <li>✓ Sabit kıymetin maliyet bedeline dahil edilen faiz, kur farkı ve diğer unsurlar ile bunların birikmiş amortismanlarının yeniden değerlendirilmesinde, bu unsurların aktife kaydedildiği ayı takip eden ayın Yİ-ÜFE Katsayısı kullanılacaktır.</li> <li>✓ Gelir Vergisi Kanunu'na göre devir ve tür değiştirme halleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre birleşme, devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen iktisadi kıymetlerin devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirilme oranının hesabında, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır.</li> <li>✓ Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan iktisadi kıymetlere ait yeniden değerlendirilme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınır.</li> <li>✓ En son enflasyon düzeltmesi yapılan dönemden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların maliyetinde dahil edilen arsalar binanın değil arsanın aktife kaydedildiği tarihi takip eden ayın Yİ-ÜFE katsayısı dikkate alınarak yeniden değerlendirilecektir. Binanın maliyetine dahil edilen arsalar üzerinden ayrılan amortismanların yeniden değerlendirilmesinde ise binanın aktife kaydedildiği tarihi takip eden ayın Yİ-ÜFE katsayısı kullanılacaktır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmesinde sabit kıymete uygulanan yeniden değerlendirilme oranı kullanılacaktır.</li> <li>✓ Sabit kıymetin maliyet bedeline dahil edilen faiz, kur farkı ve diğer unsurlar ile bunların birikmiş amortismanlarının yeniden değerlendirilmesinde, bu unsurların aktife kaydedildiği ayı takip eden ayın Yİ-ÜFE Katsayısı kullanılacaktır.</li> <li>✓ Gelir Vergisi Kanunu'na göre devir ve tür değiştirme halleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre birleşme, devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen iktisadi kıymetlerin devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirilme oranının hesabında, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır.</li> <li>✓ Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan iktisadi kıymetlere ait yeniden değerlendirilme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınır.</li> <li>✓ En son enflasyon düzeltmesi yapılan dönemden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların maliyetinde dahil edilen arsalar binanın değil arsanın aktife kaydedildiği tarihi takip eden ayın Yİ-ÜFE katsayısı dikkate alınarak yeniden değerlendirilecektir. Binanın maliyetine dahil edilen arsalar üzerinden ayrılan amortismanların yeniden değerlendirilmesinde ise binanın aktife kaydedildiği tarihi takip eden ayın Yİ-ÜFE katsayısı kullanılacaktır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmesinde sabit kıymete uygulanan yeniden değerlendirilme oranı kullanılacaktır.</li> <li>✓ Yeniden değerlendirilme yıllık ve sabit kıymetlerin aktife kaydedildiği ikinci yıldan itibaren yapılması sebebiyle, yeniden değerlendirilme oranında sabit kıymetin ve maliyete dahil edilen diğer unsurların hangi tarihte aktife kaydedildiğinin bir önemi bulunmamaktadır.</li> </ul>
<b>Yeniden değerlendirilme vergisi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Net aktif değer artışı üzerinden hesaplanan %2 verginin beyanname verme süresi içinde (istenirse ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte) ödenmesi gerekmekte olup, ödenen bu vergi gelirden ve kurum kazancından indirilmemektedir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Net aktif değer artışı üzerinden hesaplanan %2 verginin beyanname verme süresi içinde (istenirse ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte) ödenmesi gerekmekte olup, ödenen bu vergi gelirden ve kurum kazancından indirilmemektedir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Mükerrer 298. Madde (Ç) fıkrası kapsamındaki yeniden değerlendirilme için herhangi bir vergi ödenmemektedir.</li> </ul>
<b>Değer artışıyla ilgili kurallar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Yeniden değerlendirilme neticesinde oluşan değer artışı için her bir iktisadi kıymet için ayrı ayrı gösterilmek şartıyla pasifte özel bir fon hesabı oluşturulur. Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde değer artışı maliyet bedeli kabul edilir ve pasifte oluşturulan özel fon hesabı, satış kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Amortismanlar yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden ayrılır.</li> <li>✓ Değer artışı için oluşturulan özel fon hesabı sermayeye eklenebilir. Sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen fon hesabı bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergilendirilir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Yeniden değerlendirilme neticesinde oluşan değer artışı için her bir iktisadi kıymet için ayrı ayrı gösterilmek şartıyla pasifte özel bir fon hesabı oluşturulur. Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde değer artışı maliyet bedeli kabul edilir ve pasifte oluşturulan özel fon hesabı, satış kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Amortismanlar yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden ayrılır.</li> <li>✓ Değer artışı için oluşturulan özel fon hesabı sermayeye eklenebilir. Sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen fon hesabı bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergilendirilir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Yeniden değerlendirilme neticesinde oluşan değer artışı için her bir iktisadi kıymet için ayrı ayrı gösterilmek şartıyla pasifte özel bir fon hesabı oluşturulur. Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde pasifte oluşturulan fon hesabı satış kazancının tespitinde dikkate alınır. Amortismanlar yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden ayrılır.</li> <li>✓ Değer artışı için oluşturulan özel fon hesabı sermayeye eklenebilir. Sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen fon hesabı bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergilendirilir.</li> </ul>



**ERCİYES**

Yeminli Mali Müşavirlik ve  
Bağımsız Denetim A.Ş.