

İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi

Gayrimenkul Değerleme Sınavı



Hazırlayan:
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN



İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi

Ders Kodu: 1015

- Gayrimenkul Değerleme Sınavı

30 Haziran 2021

Bu çalışma notu Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN tarafından hazırlanmıştır.

Bu kitabın tüm yayın hakları Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'ye aittir. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'nin izni olmadan hiçbir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, dijital ortama (bilgisayar, CD, vb) aktarılamaz.

SINAV ALT KONU BAŞLIKLARI
İNŞAAT VE GAYRİMENKUL MUHASEBESİ

- 1- İnşaat Sektörüne İlişkin Genel Bilgiler ve Çalışma Esasları
- 2- Muhasebenin Tanımı, Fonksiyonu, Finansal Tablolara İlişkin Genel Bilgiler
- 3- İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları
- 4- Vergi Mevzuatında ve Sosyal Güvenlik Mevzuatında İnşaat İşleri ile İlgili Düzenlemeler
- 5- İnşaat ve Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları

İÇİNDEKİLER

1. İNŞAAT SEKTÖRÜNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE ÇALIŞMA ESASLARI	1
1.1. İNŞAAT TANIMI VE SEKTÖRÜNÜN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	1
1.2. İNŞAAT İŞLETMELERİ VE ÇALIŞMA ESASLARI	6
1.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri.....	6
1.2.2. İnşaat Taahhüt İşletmeleri.....	7
1.3. KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ (KÖİ) İNŞAAT ÇALIŞMALARI.....	16
1.3.1. Yap-İşlet-Devret Modeli	17
1.3.2. Yap-İşlet Modeli	17
1.3.3. Yap-Kirala-Devret Modeli	18
1.3.4. İşletme Hakkı Devri Modeli.....	18
1.4. GAYRİMENKUL TANIMI VE KAPSAMI	18
2. MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONU, FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER.....	19
2.1. MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONU, MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI ..	19
2.1.1. Muhasebenin Temel Kavramları.....	19
2.2. FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN HÜKÜMLER.....	22
2.2.1. Finansal Tabloların Düzenlenme Amacı.....	22
2.2.2. Finansal Tabloların Unsurları	24
2.2.3. Finansal Tablo Türleri.....	25
2.2.4. Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Niteliksel Özelliği.....	26
2.2.5. Genel Finansal Raporlama İlkeleri.....	27
2.3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	29
2.4. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE UYMASI GEREKEN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ.....	30
2.4.1. İnşaat İşletmelerinin Tabi Olduğu Finansal Raporlama Çerçevelerine İlişkin Genel Bilgiler	31
2.5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLAR.....	32
2.5.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	32
2.5.2. Kâr-Zarar Tablosu ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu)	37
2.5.3. Nakit Akış Tablosu	43
2.5.4. Özkaynak Değişim Tablosu	46
2.5.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar.....	46
3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI.....	47
3.1. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ VE KULLANILAN BAZI KAVRAMLAR..	47
3.2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI	49
3.2.1. Tekdüzen Hesap Planı'nda 7. Grup Hesapları' nın Özellikleri.....	50
3.2.2. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları.....	51
3.2.3. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları.....	54
3.3. ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI	54
3.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşlerinde Maliyet.....	55
3.3.2. Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri.....	62
3.3.3. Özel İnşaat İşletmelerinde Satışların Muhasebeleştirilmesi.....	63
3.3.4. Özel İnşaat İşletmelerinde Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi	64
3.4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI.....	70
3.4.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi	70
3.4.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	72
3.4.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması.....	88
3.4.4. Hasılatın İş Bitiminde Kaydını Esas Alan Yöntemle Tamamlanma Oranı Yönteminin Karşılaştırılması - Örnek Uygulama	91
3.4.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Sırasında Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Gelirleri	113
4. VERGİ MEVZUATINDA VE SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDA İNŞAAT İŞLERİYLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	113

4.1. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE VERGİ UYGULAMALARI.....	113
4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu	113
4.1.2. Kurumlar Vergisi	116
4.1.3. Katma Değer Vergisi.....	124
4.1.4. Damga Vergisi ve Diğer Vergiler	132
4.2. SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDA İNŞAAT İŞLERİYLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	133
4.2.1. Genel Bilgiler.....	133
4.2.2. Asgari İşçilik Uygulaması.....	133
5. İNŞAAT VE GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI	139
5.1. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ DÜZENLEMELER.....	139
5.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Gelişmeler	139
5.1.2. Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Gelişmeler.....	139
5.2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ UYGULAMA ESASLARI.....	140
5.2.1. Standardın Amacı.....	140
5.2.2. Tanımlar	141
5.2.3. “TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden Doğan Hasılat” Standardına Göre Muhasebeleştirme Süreci	141
5.2.4. TFRS 15’in Adımları	141
5.2.5. BOBİ FRS’de İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirme Esasları.....	149
5.2.6. Standart Hükümlerinin Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Sözleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi ve Örnek Uygulamalar	151
5.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 40 (TMS 40) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDININ UYGULAMA ESASLARI	169
5.3.1. Standardın Uygulamaya Girişi, Amacı ve Kapsamı	169
5.3.2. Standart’ta Yer Alan Tanımlar:.....	169
5.3.3. TMS 40 Standardının Uygulama Esasları ve Örnekler.....	169
5.4. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDININ UYGULAMA ESASLARI ..	179
5.4.1. Standardın Uygulamaya Girişi, Amacı ve Kapsamı	179
5.4.2. Standart’ta Yer Alan Tanımlar.....	179
5.5. TFRS 16 KİRALAMALAR STANDARDI KAPSAMINDA GAYRİMENKUL EDİNİMLERİNİN RAPORLANMASI.....	190
5.5.1. TMS 17 Uygulaması	190
5.5.2. TFRS 16 Kiralama Standardının Uygulama Esasları.....	191
5.5.3. BOBİ FRS Standardında Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirme Esasları	206
5.6. TMS 12 GELİR VERGİLERİ (BOBİ FRS BÖLÜM 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER) STANDARDININ UYGULAMA ESASLARI	208
5.6.1. TMS 12 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Standardının Amacı, Kapsamı	208
5.6.2. Standartta Kullanılan Bazı Tanımlar (TMS 12 m 5).....	210
5.6.3. Vergilendirilebilir ve indirilebilir Geçici Farkların Hesaplanması	212
5.6.4. Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılacak Hesaplar.....	215
5.6.5. Ölçme (TMS 12 m 46-51).....	216
5.6.6. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Finansal Tablolarda Gösterimi.....	217
5.6.7. Örnekler	217
6. ÇALIŞMA SORULARI 1	236
7. ÇALIŞMA SORULARI 2	247
8. ÇALIŞMA SORULARI 3	256
9. ÇALIŞMA SORULARI 4	264
KAYNAKÇA	273

1. İNŞAAT SEKTÖRÜNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE ÇALIŞMA ESASLARI

1.1. İNŞAAT TANIMI VE SEKTÖRÜNÜN GENEL ÖZELLİKLERİ

İnşaat imalatın özel bir biçimidir. İnşaat, genelde bir yapının kurulması ve bölümlerinin yerleştirilmesi için birtakım gereçlerin insan zekâsı ve gücü ile birleştirilerek yararlanmamızı sağlayan, toprağa bağlı olarak ve sürekli kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan tesislerin oluşturulmasıdır (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar, 2011).

İnşaat kelimesi Türk Dil Kurumunda Arapça kökenli inşâ't kelimesinden gelmektedir ve kelime anlamı olarak yapım işi ve yapımı süren bina anlamına gelmektedir. İnşaat kavramı farklı kaynaklarda değişik şekilde tanımlanmıştır.

Bir kişi (müteahhit) bir işi (inşaatı) bir bedel karşılığında işverene karşı yapmayı taahhüt ettiğinde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (Borçlar Kanunu)'na göre, bu tür bir sözleşme "eser sözleşmesi" olmaktadır. Eser sözleşmesi, Borçlar Kanunu'nun 470. maddesinde "*Yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme*" olarak tanımlanmıştır. Bu tanım inşaat sözleşmesine de uymaktadır. Örnek olarak bir heykeltıraş ve işi yaptıran kişi veya kuruluş arasındaki ilişki eser sözleşmesiyle düzenlendiği gibi, bir belediyenin kaldırım işini yapan müteahhit ile belediye arasındaki ilişki de eser sözleşmesiyle düzenlenmektedir.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5. maddesinde "*karada ve suda, daimî veya geçici, resmi veya özel, yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesisler*" yapı olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, İmar Kanunu'nda "*kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yönelik yapı*" bina olarak tanımlanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde "*bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj¹ gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri*" yapım olarak tanımlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nın yürürlükten kalkan "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı (TMS 11)'nin 4. bölümünde "*Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.*" şeklinde inşaat işleri tanımlanmıştır. TMS 11 yerini 2018 yılı itibarıyla "TFRS² 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardı (TFRS 15)'na bırakmıştır. BOBİ FRS³'nin 5.22. maddesinde inşa sözleşmesi "*Bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.*" biçiminde tanımlanmıştır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (Medeni Kanun)'na göre iki değişik inşaat türü vardır. Bu inşaatlar;

- Menkul (Taşınır) İnşaatlar
- Gayrimenkul (Taşınmaz) İnşaatlar

Menkul (Taşınır) İnşaatlar: Geçici bir süreliğine başkasının arazisi üzerinde yapılan baraka, kulübe ve şantiye binası gibi yapılardır.

Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar: Sürekli kalmak amacıyla arsa-arazi üzerinde yapılan,

¹ Dekapaj: Bina yapılacak herhangi bir arsa veya dolgu yapılacak herhangi bir arazinin üstündeki bitkisel veya yumuşak toprağın, açık maden işletmelerinde cevher üstündeki toprağın sıyırılmasına denir (<http://sozluk.inaatbolumu.com/terimler/dekapaj-nedir/>).

² Türkiye Finansal Raporlama Standartları

³ Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

ekonomik değer taşıyan varlıklardır. Binalar, köprüler ve havaalanları örnek gösterilebilir. Farklı türlerde inşaat çeşitleri vardır. Bunlar altyapı inşaatı, üst yapı inşaatı, prefabrik inşaat, betonarme inşaat ve çelik konstrüksiyon inşaatlarıdır. Bunların her birinin kendine has özellikleri vardır.

İnşaat işleri yapılış şekline göre sınıflandırıldığında da ikiye ayrılır. Bunlar;

- **Özel İnşaatlar** ve

- **Taahhüt**

şeklindeki inşaatlardır.

Kendi nam ve hesabına yapılan inşaatlar, özel inşaatlar olarak tanımlanırken, özel kişiler ve kamu kurumu ve kuruluşları adına bir bedel üstlenilerek yapılan inşaat işleri de taahhüt şeklindeki inşaat işleri olarak tanımlanmaktadır. Taahhüt şeklindeki inşaat işlerinin bir takvim yılından uzun sürmesi durumunda bu inşaat işleri yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri olarak tanımlanır.

İnşaat (Yapım) Sözleşmeleri: Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç ve kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. Bu tanıma göre inşaat sözleşmeleri;

- Yol, köprü, bina, baraj, tünel gibi yalnızca tek bir varlığın inşası veya
- Nihai amaç ya da kullanım, teknoloji, fonksiyon ve tasarım açısından birbirlerine bağlı birden fazla varlığın inşası ile ilgili,
- Proje yöneticileri ve mimarların hizmetleri gibi bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik hizmet sözleşmeleri ve,
- Varlıkların yıkım ve restorasyonu ile varlıkların yıkım sonrası çevre düzenlemesine yönelik olabilir.

İnşaat Sözleşmeleri; “**sabit fiyatlı sözleşme**” ve “**maliyet artı kâr sözleşmesi**” olarak sınıflandırılır. Bazı sözleşmeler, her ikisinin de özelliklerini birlikte taşıyabilir.

Sabit Fiyatlı İnşaat Sözleşmeleri; yüklenici (müteahhit) işletmenin sabit bir sözleşme fiyatı veya üretilen birim başına sabit bir fiyat üzerinden anlaştığı ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet Artı Kâr Sözleşmesi ise; müteahhite (yükleniciye) kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutarı eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

İnşaat sektörünü tanımlamak, kapsadığı faaliyetlerin çeşitliliği nedeni ile zor olmakla beraber, bu endüstri dalında faaliyet gösteren işletmelere ilişkin ortak özellikler bulmak da mümkündür. Bu ortak özellikler aşağıdaki gibidir (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar, 2011):

- İşin sipariş üzerine alınması ve sözleşme çerçevesinde yürütülmesi,
- İşin tekdüze (standart) olmaması, sürekli yenilenmesi,
- Belirli bir projenin ihale veya karşılıklı görüşme (pazarlık) yolu ile üstlenilmesi,
- Fiyat tekliflerinin, projenin maliyet tahminlerine dayanması,
- Yüklenici firmanın üstlendiği iş nedeniyle büyük bir risk altına girmesi, riskin diğer iş alanlarına kıyasla yüksek olması,
- Üstlenilen işlerin birden fazla yıla yaygın oluşu,
- İşverenin yüklenici firmadan güvenceler istemesi,
- Sabit sermaye yatırımlarının büyük tutarlarda olmaması,
- Firma ömürlerinin genelde uzun süreli olmaması.

İnşaat işinin yapılabilmesi için işveren ile birlikte bu işleri yürütecek uzman kişilere ihtiyaç

duyulmaktadır. Bunlar; işveren (yapı sahibi), yüklenici (müteahhit), alt işveren (taşeron), proje yöneticisi ve işçilerden oluşmaktadır.

İşveren (Yapı Sahibi): İş kanununa göre bir hizmet akdine dayanarak işçi çalıştıran tüzel veya gerçek kişilere yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren denir. Yani inşaat sektöründe işveren; yapım işini önceden sözleşmeyle belirlenen ücret karşılığında müteahhide yaptıran gerçek ya da tüzel kişilerdir. Yapım işini gerçek şahıslar yaptırabileceği gibi, kamu sektörü, özel sektör ve kooperatif işletmeleri de yaptırabilir.

Alt İşveren (Taşeron): Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin bir işte veya bir işin bölüm veya eklentilerinde, iş alan ve bu iş için görevlendirdiği sigortalıları çalıştıran üçüncü kişiye alt işveren denir. İnşaat sektöründe daha ziyade alt işverene taşeron denilmektedir. Taşeronlar, genellikle, genel bir projenin parçasında belirli bir görevi yerine getirmek amacıyla müteahhit tarafından kiralaran kişilerdir. Bunların ücretleri müteahhit tarafından projeye sağlanan hizmet karşılığında ödenir.

Yüklenici (Müteahhit): Belirli bir bedel karşılığında taahhüt ettiği işi yapacağını sözleşmede belirten, işin yerine getirilme sorumluluğunu üstlenen kişi, kurum veya kuruluştur. Müteahhidin yaptığı işe “müteahhitlik” denir.

Yapım Müteahhidi (İnşaat Müteahhidi): Yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimlerdir. Yapım müteahhitleri, inşaat işini, işverene karşı taahhütte bulunan ve ilgili meslek odasına kayıtlı, gerçek veya tüzel kişilerdir.

T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Türkiye’de yapım müteahhitliği yapmak için gerekli olan şartları belirleyerek, müteahhit olmak için gereken şartları Resmî Gazete’de bir yönetmelikte yayımlamıştır. (2 Mart 2019 tarihli Resmî Gazete Sayı: 30702). Buna göre, bazı projelerde yapım müteahhidi olarak çalışabilmek için yeterli ekonomik ve mali yeterliliğe sahip olma, yeterli mesleki ehliyete sahip olma, yeterli personel çalıştırma koşulu getirilmiştir. Bu konuda bilgi vermek amacıyla Madde hükümleri aşağıda verilmiştir.

Ekonomik ve Mali Yeterlilik (Madde 12)

Yönetmeliğin ekonomik ve mali yeterlilikle ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir:

(1) Ekonomik ve mali yeterliğin sağlanması kapsamında bilanço, banka referans mektubu ve iş hacmini gösteren belgeler sunulur.

(2) Başvurunun yapıldığı yıldan önceki yıla ait bilanço’ya göre;

a) Cari oranın (dönen varlıklar/kısa vadeli borçlar) en az 0,50,

b) Öz kaynak oranının (öz kaynaklar/toplam aktif) en az 0,10,

c) Kısa vadeli banka borçlarının öz kaynaklara oranının 0,75’ten küçük,

olması gerekir. Bu kriterleri bir önceki yılda sağlayamayanlar, son üç yıla kadar olan yılların belgelerini sunabilirler. Bu takdirde belgeleri sunulan yılların parasal tutarlarının ortalaması üzerinden yeterlik kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığına bakılır. Başvuru tarihi yılın ilk dört ayında olanlardan, bir önceki yıla ait belgelerini sunmayanlar, iki önceki yıla ait belgelerini sunabilirler. Bu belgelerde, yeterlik kriterini sağlayamayanlar ise iki önceki yılın belgeleri ile üç önceki ve dört önceki yılın belgelerini sunabilirler. Bu durumda, belgeleri sunulan yılların parasal tutarlarının ortalaması üzerinden yeterlik kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığına bakılır.

(3) (Banka referans mektubu ile; başvuranın bankalar nezdindeki kullanılmamış nakdi veya gayri nakdi kredisi ya da üzerinde kısıtlama bulunmayan mevduatının, başvuru yetki belgesi grubunda sunulması gereken asgari iş deneyim tutarının %5’inden az olmadığı tevsik edilir.

(4) Sunulacak iş hacmini gösteren belgelere göre, başvuru yapılan yıldan önceki yıla ait; başvuru sahibinin iş hacmini gösteren toplam cirosu veya bu Yönetmelik kapsamındaki işlerle ilgili cirosunun başvuru yetki belgesi grubunda sunulması gereken asgari iş deneyim tutarının F (Ek ibare:RG-3/10/2020-31263) ve F1 grubu için %10’undan; daha üst gruplar için %20’sinden az olmaması gerekir. Bu kriteri başvurunun yapıldığı yıldan önceki yıl için sağlayamayanlar, başvurunun yapıldığı

yıldan önceki yıldan başlamak üzere birbirini takip eden son altı yıla kadarki belgelerini sunabilirler. Bu takdirde, belgeleri sunulan yılların parasal tutarlarının ortalaması üzerinden yeterlik kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığına bakılır. (Ek cümle:RG-3/10/2020-31263) Sadece yapım işlerine ait ciro sunanların, başvuru yapılan yıldan önceki son üç yıl içerisinde herhangi bir yılda bu fıkra da belirtilen iş hacminin %80'ini sağlamaları yeterlidir.

Mesleki ve Teknik Yeterlik (Madde 13)

Yönetmeliğin mesleki ve teknik yeterlilikle ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir:

(1) Mesleki ve teknik yeterliğin sağlanması kapsamında iş deneyim belgeleri ve iş gücünü gösteren belgeler sunulur.

(2) İş deneyim belgelerinin değerlendirilmesinde aşağıdaki hususlar esas alınır:

a) (Değişik:RG-3/10/2020-31263) Gerçek ve tüzel kişilerin yapım işlerinde benzer iş grupları listesinin “(B) Üst yapı (Bina) işleri” başlığı altındaki I. Grup, II. Grup ve III. Grup kapsamında yaptığı işlerle ilgili olarak deneyimini gösteren; iş bitirme belgeleri, iş durum belgeleri, iş denetleme belgeleri ve iş yönetme belgeleri, iş deneyimi olarak kabul edilir. Mimarlık ve mühendislik hizmet bedellerinin hesabına esas yapı yaklaşık birim maliyetleri listesinde II-B(4), II-C, III-A(11) ve B(1), IV-A(10) grubu yapılar değerlendirme dışı tutulur. Mezuniyet belgeleri bakımından inşaat mühendisliği ve mimarlık bölümleri benzer iş grubuna denk sayılır.

b) İş deneyimini gösteren belgelerde yer alan ancak gruplamaya esas iş veya benzer iş kapsamında bulunmayan işlerin tutarları iş deneyiminde değerlendirmeye alınmaz.

c) Yapımla ilgili hizmet işlerinden elde edilen belgeler değerlendirmeye alınmaz.

ç) Şahıs şirketi ortaklarının (komandit şirketin komanditer ortağı hariç) şirketten ayrılmaları halinde, şirket adına düzenlenmiş olan iş bitirme belgesi ayrılan ortakların hisseleri oranında şahsi iş deneyimi olarak değerlendirilir. Bu belgelerin şirket adına kullanılmasında belge tutarı değerlendirilirken ayrılan ortakların hisselerine isabet eden tutar belge toplamından düşülür.

d) (Ek:RG-21/9/2019-30895) İş deneyimini gösteren belgeler, kullanıldığı yetki belge numarasının belge grubu geçerlik süresi sonuna kadar başka bir gerçek veya tüzel kişiye kullandırılmaz.

e) (Ek:RG-21/9/2019-30895) Tüzel kişi tarafından sunulan iş deneyimini gösteren belgenin, tüzel kişiliğin yarısından fazla hissesine sahip ortağına ait olması halinde, belge grubu geçerlik süresince bu oranın muhafaza edilmesi zorunludur.

(3) İş gücü belgelerinin değerlendirilmesinde aşağıdaki hususlar esas alınır:

a) Gerçek ve tüzel kişiler tarafından başvurudan bir önceki yıl içinde işveren veya alt işveren tarafından istihdam edilen ortalama yıllık usta iş gücü yeterliğinin sağlanması gerekir. Bu kriteri bir önceki yılda sağlayamayanlar, son üç yıla kadar olan yılların belgelerini sunabilirler. Bu takdirde belgeleri sunulan yılların ortalaması üzerinden yeterlik kriterinin sağlanıp sağlanmadığına bakılır.

b) Sunulan belgelere göre;

1) Meslekî Yeterlilik Kurumu Meslekî Yeterlilik Belgesi sahipleri ve 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'na göre ustalık belgesi almış olanlar ile Millî Eğitim Bakanlığına bağlı meslekî ve teknik eğitim okullarından mezun olup, diplomalarında veya ustalık belgelerinde belirtilen bölüm, alan ve dallarda çalıştırılanlar usta iş gücü sınıfında değerlendirilir.

2) Mimar ve mühendisler ile 29/4/1992 tarihli ve 3795 sayılı Bazı Lise, Okul ve Fakülte Mezunlarına Unvan Verilmesi Hakkında Kanunda sayılan tekniker, yüksek tekniker, teknik öğretmenler teknik personel iş gücü sınıfında değerlendirilir.

3) 31/5/2016 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre yapılan işçilik bildirimleri esas alınır.

Yetki Belgesi Grupları ve Kullanımı (Madde 14)

(1) (Değişik:RG-3/10/2020-31263) Yetki belgesi grupları, mesleki ve teknik yeterlikler ile ekonomik ve mali yeterlikler esas alınarak; A, B, B1, C, C1, D, D1, E, E1, F, F1, G, G1, H ve geçici olmak üzere gruplandırılır. Bu gruplandırmaya göre 12 nci ve 13 üncü maddelerde sayılanlarla birlikte, aşağıdaki yeterliklerin sağlanması gerekir:

a) A Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin iki katını geçen ve yıllık usta iş gücü en az 50, teknik personel iş gücü en az 8 olanlar.

b) B Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 7/5'ini geçen ve yıllık usta iş gücü en az 24, teknik personel iş gücü en az 6 olanlar.

c) B1 Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 6/5'ini geçen ve yıllık usta iş gücü en az 18, teknik personel iş gücü en az 4 olanlar.

ç) C Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelini geçen ve yıllık usta iş gücü en az 12, teknik personel iş gücü en az 3 olanlar.

d) C1 Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 5/6'sını geçen ve yıllık usta iş gücü en az 10, teknik personel iş gücü en az 3 olanlar.

e) D Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 2/3'ünü geçen ve yıllık usta iş gücü en az 9, teknik personel iş gücü en az 2 olanlar.

f) D1 Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 1/2'sini geçen ve yıllık usta iş gücü en az 8, teknik personel iş gücü en az 2 olanlar.

g) E Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 1/3'ünü geçen ve yıllık usta iş gücü en az 6, teknik personel iş gücü en az 2 olanlar.

ğ) E1 Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 1/5'ini geçen ve yıllık usta iş gücü en az 5, teknik personel iş gücü en az 2 olanlar.

h) F Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 1/10'unu geçen ve yıllık usta iş gücü en az 3, teknik personel iş gücü en az 1 olanlar.

ı) F1 Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 17/200'ünü geçen ve yıllık usta iş gücü en az 3, teknik personel iş gücü en az 1 olanlar.

i) G Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 7/100'ünü geçen ve yıllık usta iş gücü en az 1, teknik personel iş gücü en az 1 olanlar.

j) G1 Grubu: İş deneyim tutarı yapı sınır bedelinin 1/20'sini geçen ve yıllık usta iş gücü en az 1, teknik personel iş gücü en az 1 olanlar.

k) H Grubu: İş deneyimi ve ilk başvuruda iş gücü koşulu aranmaz. Ancak belge yenileme işlemlerinde yıllık usta iş gücünün en az 1, teknik personel iş gücünün en az 1 olma koşulu aranır.

l) Geçici Grup: Ekonomik, mali, mesleki ve teknik yeterlikler ile iş deneyimi ve iş gücü koşulu aranmaz.

(2) (Değişik:RG-3/10/2020-31263) Bu Yönetmelik kapsamında kurulacak ortaklıkların belge grubunun tespitinde yüksek hisseye sahip ortak pilot ortak olarak; tüm ortakların hisselerinin eşit olduğu durumda ise aksi beyan edilmedikçe belge grubu yüksek olan ortak, pilot ortak olarak kabul edilir. Ortak Girişim Beyannamesinde (Ek-6) ortaklık oranı belirtilmemişse tüm ortakların hissesinin eşit olduğu kabul edilir. Ortaklıklarda pilot/koordinatör ortağın ve diğerlerinin asgari iş deneyim tutarları dikkate alınarak ortaklık belge grubu belirlenir. Bu amaçla, ortaklık adına atanacak grubun asgari iş deneyim tutarının en az %60'ının pilot/koordinatör ortak tarafından sağlanmasının yanı sıra, en az % 25'inin diğer ortakların her biri tarafından ayrı ayrı sağlanması zorunludur. Bu hesaplamada H grubunun asgari iş deneyim tutarı olarak üstlenebileceği azami iş tutarının 3/5'i esas alınır. Ortaklıklar ile başka ortaklıkların/kişilerin ortaklığı durumunda ise, ortakların bu fıkra hükmüne göre elde ettikleri grup dikkate alınmaz, ortaklığa giren tüm gerçek/tüzel kişilerin yeterliklerine göre elde ettikleri kendi belge grupları üzerinden hesaplama yapılır.

(3) (Değişik:RG-3/10/2020-31263) Bu Yönetmelik kapsamında yetki belgesi grubu sahibi yapı müteahhitlerinden;

a) B, B1, C, C1, D, D1 ve E grubundakiler, yapı yaklaşık maliyeti, belge grubunun gerektirdiği asgari iş deneyim tutarını geçmeyen yapım işlerini,

b) G ve G1 grubundakiler, yapı yaklaşık maliyeti, belge grubunun gerektirdiği asgari iş deneyim tutarının 1,5 katını; F grubundakiler 2 katını; F1 grubundakiler 1,75 katını; E1 grubundakiler ise 4/3 katını geçmeyen yapım işlerini,

c) H grubundakiler, yapı yaklaşık maliyeti, G1 belge grubunun gerektirdiği asgari iş deneyim tutarının 5/6'sını geçmeyen yapım işlerini, üstlenebilirler. Hesaplama 13 üncü maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde sayılan iş grupları haricindeki iş kısımları maliyete dâhil edilmez.

ç) A grubu için bir kısıtlama uygulanmaz.

(4) Üçüncü fıkra kapsamındaki hesaplamada tek bir sözleşmeye ve/veya yapı ruhsatına dayalı işler dikkate alınır. (Ek cümle:RG-21/9/2019-30895) Birden fazla sözleşmeye veya yapı ruhsatına konu edilse dahi, aynı parselde yer alan veya toplu yapı niteliğinde olan yapılar tek iş olarak dikkate alınır, bunlardan yapı kullanma izin belgesi alanlar hesaba dâhil edilmez. Toplu yapı niteliğindeki yapılar için düzenlenen iş deneyim belgelerinin değerlendirilmesinde, başvuru sahibi adına olanlar toplanarak dikkate alınır.

(5) (Değişik:RG-3/10/2020-31263) Üçüncü fıkarda yer alan iş miktarlarının kontrolünde, yapı maliyeti, sözleşme tarihindeki rayiçlere göre hesaplanır. Birim maliyet sınıflarında yer almayan yapılar ile yapı yaklaşık maliyeti birim maliyet kullanılarak belirlenmesi uygun olmayan onarım, güçlendirme ve benzeri işlerin maliyeti, yapının metraja dayalı maliyeti üzerinden belirlenir.”

Yukarıdaki madde hükümleri incelendiğinde, artık herkesin yapım müteahhidi olamayacağını, yapım müteahhidi olmak için yukardaki koşulları taşıması gerekeceğini söyleyebiliriz.

Aslında ekonomik ve mali yeterliliğin ölçümünde belirtilen oranların limitleri diğer sektörler için çok yetersiz olmakla beraber inşaat sektörünün teşviki, küçük işletmelerin de ihalelere girmesinin teşvik edilmesi ve inşaat sektörünün özelliğinden dolayı hizmet üretilmiş olması ve önceden avans alarak iş yapmış olmaları ve iş yapıldıkça hak ediş alma gibi durumlar bu oranların limitlerinin diğer sektörlerle göre küçük tutulmasına gerekçe olmuştur. Yoksa bir sanayi işletmesinin ya da perakende işletmesinin cari oranı 0,50 gibi net işletme sermayesinin negatif olduğu ve olması beklenen oranın 2 olması istenirken cari oranın 0,50 olması, mali durumu bu sektörler için hiç de iyi olmadığının bir göstergesidir. Aynı şekilde diğer sektörlerde özkaynak/aktif oranının en az 0,50 olması arzu edilirken inşaat sektöründe bu oranın 0,10 olarak belirlenmesi inşaat sektörüne verilen bir ayrıcalıktır.

Proje Yöneticisi, inşaat sahibinin taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak tasarım, bütçe, zaman, araç ve ekipman uyumunu ve yönetimini sağlayan kişidir (Sorguç ve Kuruoğlu, 2003).

Proje yöneticisi, inşaat faaliyetlerine ilişkin gerekli teknik ve mühendislik tasarımı ile plan ve projeleri yapar. Aynı zamanda günlük ödemelerle ilgili kayıtları hazırlar, makine alet ve ekipmanları teslim etme, teslim alma, müteahhit ve/veya taşeronları izleme, inşaatın ilerleme raporlarına ilişkin belgeleri hazırlar. Proje ile ilgili bilgiler proje yöneticisinden elde edilir.

İşçiler, Sosyal Güvenlik kapsamında yapım işlerinde çalışan kişilerdir. İşçilerin hakları, yeterlilikleri, yeni hazırlanan yönetmeliklerde belirlenmektedir. Çalıştırılan işçilerle ilgili bildirimlerin zamanında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmesi zorunludur.

1.2. İNŞAAT İŞLETMELERİ VE ÇALIŞMA ESASLARI

İnşaat işletmelerini, yapılan işin mülkiyetine sahip olma açısından daha önce de açıklandığı gibi Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri ve İnşaat Taahhüt İşletmeleri olarak iki kısma ayırmak mümkündür. Bu inşaat işletmelerinin genel özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri

Kendi adına ya da hesabına inşaat faaliyetini gerçekleştiren ve işin sonunda ortaya çıkarılan

varlığın da mülkiyetine sahip olan işletmelere Özel (Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri denilmektedir. Bu işletmeler üretim işletmeleridir. Ürettikleri konut, daire, işyeri gibi varlıkları satmak, kiraya vermek, kendi işletme faaliyetleri ve özel amaçları için kullanmak ve işletmek ya da yatırım amacıyla inşaat faaliyetinde bulunmaktadır.

Başkaları adına (özel veya kamu kurum ve kuruluşları ile şahıslara) ve hesabına, mülkiyeti başkalarına ait bir varlık üzerinde taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetini gerçekleştiren işletmelere de İnşaat Taahhüt İşletmeleri denilmektedir. İnşaat taahhüt işletmeleri, bir takvim yılını aşmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri ya da bir takvim yılını aşan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapmaktadır. Bu işletmeler hizmet üretim işletmeleridir.

Özel (Yap-Sat) inşaat işletmelerinde inşaat faaliyeti, bir üretim faaliyeti olarak kabul edilir ve işletmeler inşaat faaliyetini kendi adlarına gerçekleştirirler. İnşaat faaliyeti devam ettiği sürece, yapılan işler, işletme aktifinde yarı-mamul hesabında izlenirken; tamamlanan işler, mamul stokları olarak kabul edilir. Bu tür işletmeler, yapmış oldukları inşaatların bir kısmını veya tamamını inşaat bitmeden veya bittikten sonra, topluca veya birimlere ayırarak kâr elde etmek amacı ile satarlar (Coşkun ve Güngörmüş, 2008).

Yap-Sat inşaat faaliyeti, daire, kat, dükkân, iş yeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. Yap-Sat inşaat işini yapan işletmelerin esas faaliyet konuları bina, işyeri inşa edip satmak olduğundan, Yap-Sat inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler üretim işletmesi olarak nitelendirilebilir.

Özel inşaat faaliyetinde temel unsur, arsadan ve inşaat yapımı sonucu oluşacak yapıdan işi yapanın da hak sahibi olmasıdır. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlardan farklılığı bu inşaat türünün hizmet işi olması ve işin mülkiyetinin yapan işletmeye ait olmamasıdır (Çatıkkaş, Ersoy ve Şuekinici, 2016).

Özel inşaat işletmelerinin özellikleri şöyle sıralanabilir (Çankaya, 2003):

- *Arsa Varlığı*: İnşaat faaliyetinin üzerinde sürdürüleceği arsa gerçek veya tüzel kişiliğe ait olabileceği gibi başkasının mülkiyetinde de olabilir. Arsa veya arazinin mülkiyeti üzerine yapılacak yapı, inşaat faaliyetinin niteliğini değiştirmez.

- *Mülkiyet Hakkı*: Üretilen yapılar üzerinde “Sahiplik Hakkı”nın olmasını ifade eder. Diğer bir deyişle özel inşaat faaliyetleri sonucu üretilen yapıların kendi nam ve adına yapılmasıdır. Arsanın daire veya işyeri karşılığı yapılması sahiplik hakkını değiştirmez.

- *Üretim Yapılması*: Özel inşaat işletmeleri bir arsa üzerine ilk madde ve malzeme, işçilik kullanarak yapı üretim faaliyetinde bulunurlar. Dolayısıyla özel inşaat işletmeleri bitmiş yapıların alım satımı faaliyetini yapan işletmelerden ayırırlar.

- *Mamul Satışı*: Özel inşaat işletmeleri üretim faaliyetinde bulunduklarından faaliyetleri sonucu ürettikleri yapılar mamul niteliğindedir. Mamuller satışa sunulabileceği gibi işletmenin diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere duran varlık olarak da kaydedilmesi olanaklıdır. Özel inşaat işletmelerinin muhasebe uygulamaları diğer bölümlerde açıklanmıştır.

1.2.2. İnşaat Taahhüt İşletmeleri

Taahhüt; kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya teslimini üstlenmektir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir.

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanunu’nun 470. maddesindeki eser sözleşmesinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile eser sözleşmesi “yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, işsahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme” şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddede yer alan eser, inşaat onarım işlerini kapsamaktadır.

İnşaat taahhüt ve onarım faaliyeti yapan firmalar aslında üretim faaliyeti yapmalarına rağmen, işin icrasını isteyen başkasının olması, ayrıca işin özelliklerini ve icrasını isteyen kişinin belirlenmesi, iş

bedelinin âkite dayalı olarak belirlenmiş olması gibi nedenlerden dolayı hizmet üretimi yapan firmalardır.

İnşaat taahhüt işletmeleri, taahhüt şeklindeki özel veya kamu sektörüne yapılan ve genellikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde olan inşaat işlerini gerçekleştiren işletmelerdir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıda verilen unsurları taşıması gerekmektedir (Şenlik, 2011):

- İşin yapılmasını isteyen taraf bulunmalı (inşaat sahibi),
- İşin yapılmasını üstlenen taraf olmalı (müteahhit),
- Sözleşmeye konu olan inşaat ve onarım işi bulunmalı (inşaat işi) ve
- İnşaat ve onarım işi belli bir bedel karşılığında yapılmalıdır.

Kamu kurumları ile özel inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyet süreçlerinde izlenecek yollar birbirinden farklıdır. Özel inşaat işletmeleri sözleşmelerini Borçlar Kanunu'na aykırı olmamak şartı ile istediği şekilde yapabilir. Ancak kamu kurumları tüm faaliyet süreçlerini baştan sona Kamu İhale Kanunu'na ve çıkarılan yönetmeliklere göre düzenlemek zorundadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin izleyeceği faaliyet süreci; proje hazırlamak, ilan yapmak ve ihale belgelerini incelemek, ihaleye girebilme koşullarını yerine getirebilmek, taahhüt işi için fiyat teklifi almak, sözleşme yapmak ve kesin teminatı ödemek aşamalarından meydana gelmektedir.

Kamu İhale Kanunu'nun 13. maddesinde geçen "*Resmî Gazetede*" ibareleri 20/11/2008 tarihli ve 5812 sayılı Kanun'un 5 inci maddesi ile "*Kamu İhale Bülteninde*" olarak değiştirilmiştir. Bundan sonra artık ihale ilanlarının Resmî Gazete ilanı yerine "*Kamu İhale Bülteninde*" ilanı yoluna gidilecektir.

Kamu İhale Kanunu'nda yapılan tanımlar aşağıdaki gibidir:

Mal: Satın alınan her türlü ihtiyaç maddeleri ile taşınır ve taşınmaz mal ve hakları,

Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini,

Yapım müteahhidi: Yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri,

Aday: Ön yeterlik için başvuran gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri,

Ortak girişim: İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları,

İstekli: Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesine teklif veren tedarikçi, hizmet sunucusu veya yapım müteahhidini,

İstekli olabilecek: İhale konusu alanda faaliyet gösteren ve ihale veya ön yeterlik dokümanı satın almış gerçek veya tüzel kişiyi ya da bunların oluşturdukları ortak girişimi,

Ön ilan: Yıl içerisinde ihale edilmesi planlanmış işlere ilişkin olarak, mali yılın başlangıcını izleyen mümkün olan en kısa sürede yapılan duyuruyu,

Yerli istekli: Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı gerçek kişiler ile Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişilikleri,

Yüklenici: Üzerine ihale yapılan ve sözleşme imzalanan istekliyi,

İdare: İhaleyi yapan bu Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşları,

İhale yetkilisi: İdarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya

kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlilerini,

Başvuru belgesi: Belli istekliler arasında ihale usulünde ön yeterliğe katılan aday tarafından yeterliğinin tespitinde kullanılmak üzere sunulan belgeleri,

İhale dokümanı: İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde; isteklilere talimatları da içeren idari şartnameler ile yaptırılacak işin projesini de kapsayan teknik şartnameler, sözleşme tasarısı ve gerekli diğer belge ve bilgileri,

İhale: Kamu İhale Kanunu'nda yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri,

Teklif: Kamu İhale Kanunu'na göre yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri,

Açık ihale usulü: Bütün isteklilerin teklif verebildiği usulü,

Belli istekliler arasında ihale usulü: Ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda idare tarafından davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usulü,

Pazarlık usulü: Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen hallerde kullanılabilen, ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usulü,

Doğrudan temin: Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen hallerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği usulü,

İhale yetkilisi: İdarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlilerini,

Elektronik Kamu Alımları Platformu: İdareler ile kamu alımları sürecine taraf olanların bu sürece ilişkin işlemleri internet üzerinden gerçekleştirebilecekleri ve Kurum tarafından yönetilen elektronik ortamı,

Dinamik alım sistemi: İhale dokümanına uygun ön teklif veren ve sistemin geçerlik süresi içerisinde yeterlik kriterlerini sağlayan bütün isteklilerin sisteme kabul edildiği, piyasada mamul olarak bulunan malların tedarikine yönelik tamamen elektronik ortamda gerçekleştirilen alım sürecini,

Elektronik eksiltme: Tekliflerin değerlendirilmesinin ardından elektronik ortamda eksiltme şeklinde sunulan yeni fiyatların veya belirli teklif unsurlarına ilişkin yeni değerlerin bir elektronik araç marifetiyle otomatik değerlendirme metotları kullanılarak yeniden değerlendirilmesi ve sıralandırılması şeklinde tekrar eden işlemleri,

Çerçeve anlaşma: Bir veya birden fazla idare ile bir veya birden fazla istekli arasında, belirli bir zaman aralığında gerçekleştirilecek alımların özellikle fiyat ve mümkün olan hallerde öngörülen miktarlarının tespitine ilişkin şartları belirleyen anlaşmayı,

Teminat mektubu: Bankalar tarafından verilen teminat mektupları ile Türkiye'de yerleşik sigorta şirketleri tarafından kefalet sigortası kapsamında düzenlenen kefalet senetlerini ifade etmektedir.

Eşik değerler⁴: Kamu İhale Kanunu'nun 13 ve 63'üncü maddelerinin uygulanmasında yaklaşık maliyet dikkate alınarak kullanılacak eşik değerler aşağıda belirtilmiştir. (Bu tutarlar yönetmelikler ile değiştirilebilir. Dolayısıyla okuyucu son düzenlemelere bakmalıdır.)

a) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerin mal ve hizmet alımlarında üç yüz milyar Türk Lirası (**İkimilyonikiyüzymibebşbinsekizyüzymidört Türk Lirası**).

b) Kamu İhale Kanunu kapsamındaki diğer idarelerin mal ve hizmet alımlarında beş yüz milyar Türk Lirası (**Üçmilyonyediyüzdokuzbinyediyüzonyedi Türk Lirası**).

⁴Burada belirtilen parantez içindeki tutarlar 26/01/2021 tarihli ve 31376 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2021/1 nolu Kamu İhale Tebliği ile ilan edilen tutarlardır. Bu tutarlar değişebilir, okuyucu ihale mevzuatındaki güncellemeleri izlemelidir.

c) Kamu İhale Kanunu kapsamındaki idarelerin yapım işlerinde on bir trilyon Türk Lirası (**Seksenbirmilyonaltıyüzondörtbinüçyüzüç Türk Lirası**).

Yaklaşık maliyet: Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak Katma Değer Vergisi (KDV) hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir. Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilânlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmî ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz.

Uygulanacak ihale usulleri: İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır:

- a) Açık ihale usulü
- b) Belli istekliler arasında ihale usulü
- c) Pazarlık usulü

Açık İhale Usulü

Bütün isteklilerin hazır bulunduğu ortamda sözlü olarak yapılan bir ihale türüdür. Bu usulde herhangi bir kısıtlama olmaksızın herkes doğrudan ihaleye katılabilir.

Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildikleri usuldür. Yapım işleri, hizmet ve mal alım ihalelerinden işin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı işlerin ihalesi ile yaklaşık maliyeti eşik değerin yarısını aşan yapım işi ihaleleri bu usule göre yaptırılabilir. Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda asgari yeterlilik koşullarını sağlayan istekliler ihaleye davet edilirler.

Pazarlık Usulü

Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen hallerde kullanılabilen, ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatın isteklilerle görüşüldüğü yöntemdir. Aşağıda belirtilen hallerde pazarlık usulü ile ihale yapılabilir:

- a) Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,
- b) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- c) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- d) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- e) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenememesi,
- f) İdarelerin yaklaşık maliyeti elli milyar Türk Lirasına (**Dörtüzdörtbinyediyüzotuziki Türk Lirası**)⁵ kadar olan mamul mal, malzeme veya hizmet alımları.

(b), (c) ve (f) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu değildir. İlan yapılmayan hallerde en az üç istekli davet edilerek, yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermeleri istenir.

Doğrudan Temin

Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen hallerde ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik şartların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği yöntemdir. Bu yöntemin uygulanmasının temel nedeni, ihtiyacın sadece doğrudan talep edilen gerçek veya tüzel kişi tarafından

⁵ 01.02.2020 – 31.01.2021 arası dönemlerinde geçerli tutarlar

karşılanabileceğinin tespit edilmesidir. Kamu kurumu yapım işlerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen hallerde ihtiyaçların ilân yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temini usulüne başvurulabilir:

İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi,

Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması,

Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için zorunlu olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye dayalı olarak düzenlenecek ve toplam süreleri üç yılı geçmeyecek sözleşmelerle ilk alım yapılan gerçek veya tüzel kişiden alınması,

Büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin on beş milyar (Yüzyirmibirbindörtüzbeş Türk Lirası), diğer idarelerin beş milyar Türk Lirasını (Kırkbindörtüz kırkçüç Türk Lirası) aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve işeyle ilişkin alımlar,⁶

a) İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanması,

b) Özelliğinden ve belli süre içinde kullanılma zorunluluğundan dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile ortez, protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf malzemeleri alımları,

c) Milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülen uyuşmazlıklarla ilgili davalarda, Kanun kapsamındaki idareleri temsil ve savunmak üzere Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan ya da avukatlık ortaklıklarından yapılacak hizmet alımları,

d) 8/1/1943 tarihli ve 4353 sayılı Kanun'un 22 ve 36'ncı maddeleri uyarınca Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan hizmet alımları ile fikri ve sınai mülkiyet haklarının ulusal ve uluslararası kuruluşlar nezdinde tescilini sağlamak için gerçekleştirilen hizmet alımları,

e) Türkiye İş Kurumunun, 25.06.2003 tarihli ve 4904 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (b) ve (c) bentlerinde sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları ile 25.08.1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 48. maddesinin yedinci fıkrasında sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları,

f) Cumhurbaşkanının halk tarafından seçilmesi, Anayasa değişikliklerine ilişkin kanunların halkoyuna sunulması, milletvekili genel ve ara seçimleri, mahalli idareler ile mahalle muhtarlıkları ve ihtiyar heyetleri genel ve ara seçimi dönemlerinde Yüksek Seçim Kurulunun ihtiyacı için yapılacak filigranlı oy pusulası kâğıdı ile filigranlı oy zarfı kâğıdı alımı, oy pusulası basımı, oy zarfı yapımı hizmetleri ile bu seçimlere yönelik her türlü seçim malzemelerinin alımı ile yurt dışı seçim harcamaları, il seçim kurulu başkanlıkları tarafından alınacak oy pusulası basım hizmeti alımı.

Bu maddeye göre yapılacak alımlarda, ihale komisyonu kurma ve 10. maddede sayılan yeterlik kurallarını arama zorunluluğu bulunmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçlar temin edilir.

Tasarım Yarışmaları

İdareler gerekli gördükleri mimarlık, peyzaj mimarlığı, mühendislik, kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge plânlama ve güzel sanat eserleri ile ilgili bir plân veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak, ilgili mevzuatında belirlenecek usul ve esaslara göre rekabeti sağlayacak şekilde ilân yapılmak suretiyle, jüri tarafından değerlendirme yapılmak üzere ödüllü veya ödüksüz yarışma yaptırabilir.

Örneğin; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan Mert İnşaat A.Ş. 13.05.2019 tarihinde okul inşaatı ihalesine girerek 6.000.000 TL teklif vermiştir. Mert İnşaat A.Ş. sunduğu teklifte geçici teminat bedelini teklifin %3'ü olarak belirtmiştir.

⁶ Burada belirtilen parantez içindeki tutarlar 26/01/2021 tarihli ve 31376 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2021/1 nolu Kamu İhale Tebliği ile ilân edilen tutarlardır. Bu tutarlar değişebilir, okuyucu ihale mevzuatındaki güncellemeleri izlemelidir.

Buna göre geçici teminat bedeli şöyle hesaplanır:

$$\begin{aligned}\text{Geçici teminat} &= \text{Teklif Bedeli} \times \%3 \\ &= 6.000.000 \times \%3 \\ &= 180.000 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

Kamu İhale Kanunu, ihaleye katılan yüklenicilerin bir anlamda aşırı düşük teklif vermelerini engellemek amacıyla her yıl Resmî Gazete’de Eşik Değerler ve Parasal Limitler Tebliği’ni yayımlamaktadır. Eşik değer yaklaşık maliyet dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Teklif edilen sonuçların değerlendirilmesi, yetkililer tarafından onaylanmasını müteakip ihale üzerinde bırakılan dâhil tüm isteklilere bildirilir.

İhale komisyonu tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda ihale Mert İnşaat A.Ş. üzerinde kalırsa, sözleşme yapılmadan önce ihale bedelinin %6’sı oranında kesin teminat bedelinin nakit, senet ve mektup olarak yatırılması gerekmektedir.

Kesin teminat bedeli şöyle hesaplanır:

$$\begin{aligned}\text{Kesin teminat} &= \text{İhale Bedeli} \times \%6 \\ &= 6.000.000 \text{ TL} \times \%6 \\ &= 360.000 \text{ TL'dir.}\end{aligned}$$

1.2.2.1. Taahhüt Şeklinde İnşaat İşlerinde İşe Başlama Süreci

Taahhüt şeklinde inşaat işlerinde işe başlama süreci çeşitli aşamalardan geçerek oluşur. Aşağıda bu aşamalardan bahsedilmektedir.

1.2.2.2. İhale İlanı ve Proje Hazırlığı

İnşaat taahhüt işlerinin ilk aşaması, iş sahibinin yaptıracığı inşaatla ait projenin hazırlanmasıdır. İş sahibi, eğer uygun elemanı varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yok ise işinde uzmanlaşmış olan kişi veya kuruluşlara isteklerine uygun avan projeleri çizdirir. Bu proje üzerinde yapılması istenilen değişiklikler yapıldıktan sonra uygulama projesi elde edilir. Bu proje ya idareye onaylatılır ya da idare kendisi uygulama projelerini tam olarak detaylarıyla hazırlar ve ihale dosyasına koyar (Kavacık, 2008, s.13).

Kamu İhale Kanunu’na göre yapım işlerinde üç çeşit proje söz konusu olur:

Ön Proje: Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dâhil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması olasılığı söz konusudur (Akın, 2010, s.13).

Kesin Proje: Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçümlendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir (Akın, 2010, s.13).

Uygulama Projesi: Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir. Bu projelerin hazırlanması, teknik açıdan uzman olan mimar ve mühendisler aittir. Ayrıca yapılacak olan inşaat işinin özelliğine göre, bir inşaat projesi, ayrı ayrı alt projelerden oluşturulur. Her bir alt projenin de tamamlanmasıyla birlikte inşaat projesi bitirilmiş olur. Örneğin bir bina inşaatında, elektrik tesisatı projesi, su tesisatı projesi gibi birçok alt proje bulunur (Gül, 2013, s.10).

1.2.2.3. Yaklaşık Maliyet Belirlenmesi

Kamu İhale Kanunu’nun “Yaklaşık Maliyet” başlıklı 9. maddesinde “*Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak Katma Değer*

Vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir. Yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlik ilânlarında yer verilmez, isteklilere veya ihale süreci ile resmî ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanmaz.” hükmü yer almaktadır.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 9. maddesi uyarınca yaklaşık maliyet hesabına esas miktarların tespiti için öncelikle aşağıda yer alan çalışmaların yapılması gereklidir:

a) Arazi ve zemin etüdünün yapılması; uygulama projesi üzerinden anahtar teslimi götürü bedel teklif almak suretiyle ihale edilecek işlerde arazi ve zemin etüt çalışmalarının; ön ve/veya kesin proje üzerinden birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilecek işlerde ise, mümkün olan arazi ve zemin etüt çalışmalarının yapılması zorunludur.

b) Proje zorunluluğu; bina işlerinde uygulama projesi, diğer işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımları için uygulama projesi, yapılamayan kısımları için kesin proje; doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan işler ile ihale konusu işin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenemediği durumlarda ise ön ve/veya kesin projenin hazırlanması ve yaklaşık maliyetin söz konusu projelere dayanılarak hesaplanması gerekir.

c) Mahal listesi hazırlanması; ön, kesin veya uygulama projelerine dayalı olarak, işin bünyesindeki imalat kalemlerinin adını ve yapılacağı yerleri gösteren ve yaklaşık maliyetin hazırlanmasına esas teşkil eden mahal listeleri hazırlanır.

ç) Metraj listelerinin hazırlanması; ihale konusu işe ait proje ve mahal listelerindeki ölçü ve tariflere göre işin bünyesine giren imalatların hangi kısımda ve ne miktarda yapılacağını belirlenmesi amacıyla; anahtar teslimi götürü bedel teklif almak suretiyle ihale edilecek işlerde iş kalemi ve/veya iş grubu, birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilecek işlerde ise iş kalemi şeklinde metraj listeleri düzenlenir.

d) Birim fiyat ve imalat tariflerinin hazırlanması; Ön ve/veya kesin projeye dayalı olarak birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilecek işlerde, idareler, iş kaleminin adını, yapım şartlarını, ölçü yeri ve şeklini, birimini, birim fiyata dâhil ve hariç unsurları ihtilafa meydan vermeyecek biçimde teknik olarak açıklayan birim fiyat tarifleri hazırlar.

e) Anahtar teslimi götürü bedel işlerde; uygulama projeleri ve mahal listelerine dayalı olarak imalat iş kalemleri veya iş gruplarının teknik tarif ve özellikleri belirlenir.

Yönetmeliğin 10. maddesi uyarınca, idarelerce, ihale konusu işin yaklaşık maliyetine ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde;

a) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlerin sözleşmelerinde ortaya çıkan fiyatlar,

b) Kamu kurum ve kuruluşlarınca belirlenerek yayımlanmış birim fiyat ve rayiçler,

c) İlgili meslek odaları, üniversiteler veya benzeri kuruluşlarca belirlenerek yayımlanmış fiyat ve rayiçler,

ç) Yüklenici veya alt yüklenici olarak faaliyet gösteren, konusunda deneyimli kişi ve kuruluşlardan alınacak, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlere ilişkin maliyetler,

d) İdarenin piyasa araştırmasına dayalı rayiç ve fiyat tespitleri

esas alınır.

İdareler, yaklaşık maliyete ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentlerinde belirtilen fiyat ve rayiçlerin birini, birkaçını veya tamamını herhangi bir öncelik sırası olmaksızın kullanabilirler.

İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; iş, imalat ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından ve satıcılarından fiyatlar veya proforma faturalar alınmak ve gerekli karşılaştırmalar yapılmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek

piyasa rayiçlerine uygun olup olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleştirilir.

Fiyat araştırması için yapılan çalışmalarda fiyat sorulacak kişi ve kuruluşlara yazılan yazıda fiyatı tespit edilecek iş grubu, iş kalemi veya malzemenin ayrıntılı özellikleri ve standardına yer verilir, fiyat istenecek kişi ve kuruluşlara aynı koşulları taşıyan yazılarla başvurulur ve fiyatlar KDV hariç istenir. İstenen özellikleri taşımayan fiyat bildirimleri ve proforma faturaları dikkate alınmaz.

Yönetmeliğin 11. maddesi uyarınca, iş kalemi ve/veya iş grubu şeklinde tespit edilen imalat miktarlarının, Yönetmeliğin 10. maddesine göre belirlenen ve yüklenici kârı ve genel gider ihtiva etmeyen fiyatlarla çarpımı sonucu bulunan tutar KDV hariç olarak hesaplanır ve bulunan bu tutara %25 oranında yüklenici kâr ve genel gider karşılığı eklenmek suretiyle yaklaşık maliyet tespit edilir. Yaklaşık maliyetin hesaplanmasına ilişkin hesap cetveli ve icmal tablosu hazırlayanlarca imzalanmak suretiyle ihale onay belgesine eklenir. Yaklaşık maliyet, güncelliğini kaybetmesi halinde, ilk ilan veya davet tarihine kadar güncellenir.

1.2.2.4. İhalenin Duyurulması

İnşaat işinin ilgililere duyurulmasında özel kesimi bağlayan hiçbir kural yoktur. Kamu kesimine ait inşaat ve önemli onarım işlerinin ilanı ise belirli kurallara bağlanmıştır. Kamu İhale Kanunu'na göre ihaleler, işin türü, ihale usulü ve yaklaşık maliyetine göre değişik şekillerde ilan edilmektedir (Akın, 2010, s.15).

Kamu İhale Kanunu'nun 13. maddesinde ihale ilan süreleri ve kuralları ile ön ilan konusunda hükümler yer almaktadır. Buna göre;

Bütün isteklilere tekliflerini hazırlayabilmeleri için yeterli süre tanımak suretiyle;

a) Yaklaşık maliyeti Kamu İhale Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan eşik değerlere eşit veya bu değerleri aşan ihalelerden;

1) Açık ihale usulü ile yapılacak olanların ilânları, ihale tarihinden en az kırk gün önce,

2) Belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılacak olanların ön yeterlik ilânları, son başvuru tarihinden en az on dört gün önce,

3) Pazarlık usulü ile yapılacak olanların ilânları, ihale tarihinden en az yirmi beş gün önce, Kamu İhale Bülteni'nde en az bir defa yayımlanmak suretiyle yapılır.

Yaklaşık maliyeti eşik değerlere eşit veya bu değerleri aşan belli istekliler arasında yapılacak ihalelerde ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda yeterliği belirlenen adaylara ihale gününden en az kırk gün önce davet mektubu gönderilmesi zorunludur.

2021

4734 SAYILI KAMU İHALE KANUNUNDA GEÇEN
EŞİK DEĞERLER VE PARASAL LİMİTLERİN
 BİR ÖNCEKİ DÖNEM İLE KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLERİNE İLİŞKİN TABLO

01.02.2020 – 31.01.2021 DÖNEMİ DEĞERİ	01.02.2021 – 31.01.2022 DÖNEMİ DEĞERİ
EŞİK DEĞERLER	EŞİK DEĞERLER

Madde : 4734 / 8 “Eşik Değerler”

	TL.		TL.
8 / a	1.778.525	Mal / Hizmet Alımları - Genel Bütçeli	2.225.824
8 / b	2.964.217	Mal / Hizmet Alımları Diğer İdareler	3.709.717
8 / c	65.213.187	Yapım İşleri	81.614.303

PARASAL LİMİTLER	PARASAL LİMİTLER
-------------------------	-------------------------

Madde : 4734 / 3 (g) “İstisnalar”

TL.	TL.
14.877.509	18.619.202

Madde : 4734 / 13(b) “İhale İlan Süreleri ve Kuralları”

194.033	242.832
388.086	485.689
3.234.222	4.047.628

Madde : 4734 / 21 (f) “Pazarlık Usulü”

Mamul Mal, Malzeme ve Hizmet Alımları

323.398	404.732
---------	---------

Madde : 4734 / 22(d) “Doğrudan Temin”

Büyükşehir Belediye Sınırı dahilinde Bulunan İdareler - Diğer İdareler

B.Ş.B. Sınırında olan İdare : 97.008	B.Ş.B. Sınırında olan İdare : 121.405
Diğer İdareler : 32.316	Diğer İdareler : 40.443

Madde : 4734 / 53(j) “Kamu İhale Kurumu” 1- Sözleşme Bedelinin OnbindeBesi / 2- KİK Şikayet Bedeli

53(j) / 1	646.821	809.496
53(j) / 2	1.281.438 TL’ye kadar: 7.682 TL, 1.281.438 TL – 5.125.768 TL arası: 15.373 TL, 5.125.768 TL – 38.443.271 TL arası: 23.060 TL, 38.443.271 TL ve üzeri: 30.750 TL	

Madde : 4734 / 62(h) “İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar”

Mühendis ve Mim İş Deneyim Hesap için Yıllık

358.977	449.259
---------	---------

Kamu İhale Tebliği (Tebliğ No: 2021/1)

Resmî Gazete Tarih / Sayı: 26.01.2021 / 31376

Kurumsal Gelişim ve Araştırma Dairesi Başkanlığı

https://dosyalar.kik.gov.tr/yaridim/dokumanlar/2021_Esik_Degerler_Parasal_Limitler_Karsilastirma.pdf

1.2.2.5. İhalelerde Uyulması Zorunlu Hususlar

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği’nin 5. maddesi uyarınca, ihaleye çıkılmadan önce ve ihale sürecinde idarelerin aşağıda belirtilen hususlara uymaları zorunludur:

- a) Birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar

itibarıyla öngörülen ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur. İlk yıl için öngörülen ödenek proje maliyetinin %10'undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimleri sonraki yıllarda azaltılamaz.

b) Öngörülen ödeneklerin kullanılmasına imkân verecek süre dikkate alınarak, idarelerce ihalelerin zamanında yapılması, birden fazla yılı kapsayan ve yatırım niteliği olan işlerde (doğal afetler ile ihalenin ivedi olarak yapılmasını gerektiren haller hariç) ise yılın ilk dokuz ayında ihalenin sonuçlandırılması esastır.

c) Arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. İhale konusu işin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenemediği durumlarda ön veya kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilir. Uygulama projesi bulunan işlerde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Ancak, doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan işlerde ön veya kesin proje üzerinden, her türlü onarım işleri ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerekmesi veya uygulamada imar ve güzergâh değişikliklerinin muhtemel olması nedenleriyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan, bina işleri hariç, işlerde ise kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilir. Bu işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımlar için anahtar teslimi götürü bedel, uygulama projesi yapılamayan kısımlarda ise her bir kalem iş için birim fiyat teklif almak suretiyle ihale yapılabilir. Arsa temini, mülkiyet ve kamulaştırma işlemlerinin tamamlanması şartı, baraj ve büyük sulama, içme suyu isale hattı, enerji nakil hattı, trafo, trafo merkezleri, şalt tesisleri, kaptajlar, su depoları, karayolu, liman ve havaalanı, demiryolu, petrol ve doğalgaz boru hattı projelerinde aranmaz.

ç) 2/3/1984 tarihli ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu kapsamındaki projelerde, Kanun'un; 5. maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları ile, 62. maddesinin (a) ve (b) bendi hükümleri uygulanmaksızın ve 62. maddesinin (c) bendindeki kamulaştırma, mülkiyet, arsa temini, imar işlemleri ve uygulama projesine ilişkin şartlar aranmaksızın ihaleye çıkılabilir. Ancak, Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) Raporu zorunluluğu bulunan hallerde sözleşme imzalanmadan önce bu raporun alınması zorunludur.

d) Doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan hallerde teklif birim fiyat üzerinden ihaleye çıkılması durumunda, bu duruma ilişkin açıklayıcı bilgi ve kanıtlayıcı belgeler; işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etüdü gerektirmesi gerekmesiyle teklif birim fiyat üzerinden ihaleye çıkılmasına karar verilen ihalelerde ise, gerekli arazi ve zemin etütlerinin ihaleden önce yapılamama nedenleri, "Teklif Türünün Belirlenmesine İlişkin Form"da belirtilir.

e) İdare, ihale sürecine ilişkin işlemler ile ihale sonuç işlemlerinden Kurumca belirlenenleri, ilgili ikincil mevzuattaki düzenlemeleri esas alarak Elektronik Kamu Alımları Platformunda (EKAP) gerçekleştirir.

İhale dokümanının, zorunlu teknik nedenler dışında malzemelere ilişkin T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından, makine ve ekipmanlara ilişkin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenen ve Kurum tarafından ilan edilen listede yer alan makine, malzeme ve ekipmanın yapım aşamasında kullanılmasını sağlayacak şekilde hazırlanması zorunludur.

1.3. KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ (KÖİ) İNŞAAT ÇALIŞMALARI

Ülkelerde yapılan yol, köprü, hastane, hapishane, havalimanı, enerji tesisleri ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin yapıların ve altyapıların inşası, geliştirilmesi, yenilenmesi ve işletilmesi konusunda, kamu otoriteleri bu gibi işlemler için özel sektör katılımını sağlayarak, özel sektör finansmanı, bilgi ve tecrübelerinden de faydalanmaktadır. Kamu Özel İşbirliği "*bir sözleşmeye dayalı olarak, yatırım ve hizmetlerin, projeye yönelik maliyet, risk ve getirilerinin, kamu ve özel sektör arasında dengeli bir şekilde paylaşılması yoluyla gerçekleştirilmesini*" ifade etmektedir (Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2016). Altyapı hizmetlerinin uzun dönemli sözleşmeler çerçevesinde özel sektör tarafından inşa edilen veya yenilenip geliştirilen tesislerde yine özel sektör eliyle görülmesini sağlayan yöntemler kullanılmaya başlanmıştır. Bu yöntemler, günümüzde, Türkçe'ye Kamu Özel İşbirliği olarak çevrilen "Public Private Partnership (PPP)" modeli altında toplanmaktadır (Özel İhtisas Komisyonu, 2014).

Ülkelerde yapılan yol, köprü, hastane, hapisane, havalimanı, enerji tesisleri ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin altyapı (Buradaki altyapı ile kastedilen bir kamu projesi olarak alt ve üst yapıların tamamını kapsamaktadır.) geleneksel olarak devlet tarafından yapılmakta, işletilmekte ve geliştirilmektedir. KÖİ uygulamaları ile devlet söz konusu altyapıların geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına özel sektör katılımını sağlamak amacıyla sözleşmeye dayalı hizmet anlaşmaları düzenlemektedir (TFRS Yorum 12, 2011).

Kamu Özel İşbirliği, European PPP Expertise Centre (EPEC) tarafından Kamu Özel İşbirliği *“Bir kamu otoritesi ile uzun vadeli bir sözleşme kapsamında kamu altyapı projesi ve hizmeti sunmak üzere tasarlanan, özel bir işletme arasındaki bir düzenlemedir.”* olarak tanımlanmaktadır. Bu sözleşme uyarınca, özel işletme önemli riskler ve yönetim sorumlulukları taşır. Bir Kamu Özel İşbirliği çeşitli açılardan geleneksel kamu alımlarından farklıdır. Kamu Özel İşbirlikleri genellikle aşağıdaki özellikleri paylaşır (European PPP Expertise Centre, 2017):

- Kamu otoritesi ile varlıklardan ziyade hizmet sunumuna odaklanan özel bir ortak arasındaki uzun vadeli bir sözleşme,
- Özellikle projeyi tasarlamak, inşa etmek, işletmek/sürdürmek ve/veya finanse etmek bakımından belirli proje risklerinin özel ortağa aktarılması;
- Proje girdilerinden ziyade proje çıktılarından spesifikasyonu üzerine odaklanma, proje için tüm yaşam döngüsü etkilerini hesaba katma,
- Özel ortağa aktarılan riskleri desteklemek için özel finansman uygulaması (sıklıkla "proje finansmanı") ve
- Kamu otoritesinin, hizmetin sağlanması için özel ortağa performansla dayalı ödemeler yapması (örn. bir yolun mevcut olması için) veya özel ortağa, hizmetin sağlanmasından gelir elde etme hakkı vermesi (örn. köprü).

Geleneksel kamu alımları yerine bir Kamu Özel İşbirliği kullanmanın mantığı, özel sektör ortağı ile optimal risk paylaşımının, kamu sektörü ve nihai olarak son kullanıcılar için daha iyi bir "değer" sağladığı önermesine dayanır. KÖİ modeli başlangıçta, ülkelerin altyapı yatırımlarının karşılanması için ihtiyaç duyulan finansmanı sağlamak üzere başvurulmuş bir yol olarak görülürken, günümüzde ***özel sektörün verimli yatırım ve işletmecilik becerilerinden yararlanılacağı, kamunun ise yatırımların koordinasyonu, genel planlama, denetleme ve politika belirleme gibi alanlarda yoğunlaşmasının sağlanacağı bir model*** olarak kabul edilmektedir (Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2016).

KÖİ'nin sağladığı faydalar arasında, özel sektör ve yerli/yabancı sermaye imkânlarından faydalanma, inşaat ve işletme maliyetlerinde etkinlik, kamunun yatırımların koordinasyonuna, planlama ve denetlemeye odaklanması, özel sektör yatırım ve işletmecilik becerilerinden yararlanma, projeleri daha hızlı/daha kısa sürede hayata geçirme, bütçe kısıtları ve ilave kaynak ihtiyacı görülmektedir (Akdoğan ve Aydın, 2018).

Türkiye’de 1984 yılından itibaren KÖİ uygulamaları uygulanmaktadır. Türkiye’deki KÖİ uygulamaları dört grupta uygulanmaktadır.

1.3.1. Yap-İşlet-Devret Modeli

İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini içermektedir. Yap-İşlet-Devret modeli 3996, 3465 ve 3096 sayılı kanunlarca düzenlenmiştir. Otoyol, liman, marina, havaalanı, gümrük kapısı, elektrik santrali uygulamalarında kullanılmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015).

1.3.2. Yap-İşlet Modeli

Elektrik enerjisi santrallerinin üretim şirketleri mülkiyetlerinde kurulmalarını, işletilmelerini, üretilen elektrik enerjisinin belirlenecek esas ve usuller çerçevesinde satışını içeren modeldir. Yap-İşlet

modeli 4283 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Termik Santral işletilmesinde kullanılmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015).

1.3.3. Yap-Kirala-Devret Modeli

İlgili kamu kuruluşu için yapılacak projenin tamamlanmasını takiben ilgili kuruma kiralanmasını içeren modeldir. Yap-Kirala-Devret modeli 351, 652, 5396 ve 6428 sayılı kanunlarca düzenlenmiştir. Hastane, Okul ve Yurt gibi projelerin yapımını kapsamaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015).

1.3.4. İşletme Hakkı Devri Modeli

Mülkiyet hakkı kamu kuruluşunda kalmak kaydıyla belirli süre ve şartlarla, belirli bedel karşılığında projenin işletilmesinin özel sektöre devredilmesidir. İşletme Hakkı Devri modeli 3096, 3465, 4046 ve 5335 sayılı kanunlarca düzenlenmiştir. Havaalanı, Liman, Santral ve Elektrik Dağıtım gibi projeleri kapsamaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015).

1.4. GAYRİMENKUL TANIMI VE KAPSAMI

Türk Dil Kurumunun tanımına göre gayrimenkul “taşınmaz” anlamına gelmektedir. Gayrimenkul, fiziksel bir yapı olarak arazi ve bu arazinin üstüne yapılan yapılardır. Bu anlamda gayrimenkul ifadesi taşınmaz ve bulunduğu yerde kullanılan arsa ve araziler, binalar, tesisler, yeraltı yapıları gibi değerleri kapsar. (Örten ve Karapınar, 2009). Elektrik, su, ısıtma tesisatı ve asansör gibi tüm sabit bina eklentileri de gayrimenkulün bir parçasıdır (Şengel, 2013).

Farklı kanunlarda gayrimenkuller ile ilgili çeşitli hükümler bulunmaktadır. Örneğin Medeni Kanun’un 704. maddesine göre taşınmaz mülkiyetinin konusunu; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler oluştururken; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) md.269’da ise gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklardan oluşmaktadır.

Değerleme uzmanları tarafından değerlendirilen gayrimenkuller kullanıcı ve gayrimenkul cinsi açısından beş kategoriye ayrılmaktadır (Üreten, 2007). Bunlar:

- **Konut:** Kentsel, kırsal veya banliyö alanlarında yer alan, barınmak ve korunmak için kullanılan daire, rezidans, köşk, yalı gibi her türlü evdir.

- **Ticari Amaçlı Gayrimenkuller:** Üzerinde ticaret (alım-satım) yapılan her türlü gayrimenkuldür. Örneğin; alışveriş merkezleri, otoparklar, oteller, ofisler vs. gibi yerlerdir.

- **Endüstriyel Amaçlı Gayrimenkuller:** Ticari gayrimenkullerde satılacak olan mamullerin endüstriyel üretiminin yapıldığı yerlerdir. Ticari gayrimenkul ile karıştırılmamalıdır. Örneğin; fabrikalar, enerji santralleri vs. gibi. Değerlemesi ayrı bir uzmanlık gerektirmektedir.

- **Tarımsal Amaçlı Gayrimenkuller:** Tarımsal ürünlerin üretildiği yerlerdir. Çiftlikler, meyve sebze bahçeleri vs. gibi. Değerlemesi yapılırken toprağın verimliliği, su kaynaklarına yakınlığı gibi özellikler göz önünde bulundurulur.

- **Özel Amaçlı Gayrimenkuller:** Müze, tarihi yapılar, hastane, mezarlık, okul, ibadet alanları ve kamu arazileri gibi toplumun ortak olarak kullandığı yerlerdir. Alınıp satılması pek mümkün olmadığı için değerlendirilmesi oldukça zordur

Gayrimenkulün değerini etkileyen faktörler içsel faktörler ve dışsal faktörler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İçsel faktörler, doğrudan gayrimenkule ait olan fiziki koşullar, fayda, kıtlık, devredilebilirlik iken; dışsal faktörler ise doğrudan gayrimenkule ait olmayıp dolaylı olarak gayrimenkulün değerini etkileyen sosyal, ekonomik, yasal ve çevresel faktörlerden oluşmaktadır (Üner, 2015).

2. MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONU, FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL HÜKÜMLER

2.1. MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONU, MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebe bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir (Sevilengül, 2016).

Muhasebe, işletmede oluşan mali olayları tespit edip değerlendirerek kayıt eder. Bu süreç işletmenin kurulmasında konulan sermaye hareketlerinden başlayıp diğer varlık ve kaynaklardaki hareketlerle devam eder. Kayıt edilen mali olaylar anlamlı bir şekilde sınıflandırılır ve bunlar çeşitli raporlarda özetlenir. Bu raporların içerdiği bilgilerin ve sonuçlarının değerlendirilip yorumlanması ve yönetime sunulmasını muhasebe bilgi sistemi yerine getirir.

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin çoğu bir kıymet hareketine neden olur. Mali işlemler olarak nitelendirilebilecek bu işlemler, işletmenin varlık ve kaynak oluşumunda değişme yaratır. Örneğin, nakit para vererek ticari mal alınması işlemi nakit mevcudunun stoka dönüşmesi; alınan ticari malın kredili olarak satılması işlemi stokun alacağı dönüşmesi sonuçlarını doğurur. İşletmede gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek işletme ile ilgili kişilerin yararına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren organizasyona muhasebe denmektedir.

Muhasebe, fonksiyonları göz önünde tutulduğunda “*Mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır.*” (Akdoğan ve Tenker, 2007).

Muhasebenin tanımı fonksiyonlarını da açıkça kapsamaktadır. Muhasebenin fonksiyonlarını incelediğimizde ise aşağıdaki kavramları görmekteyiz:

Kaydetme: Muhasebe para ile ifade edilen olayları ve işlemleri kendi kuralları çerçevesinde zaman sırasına göre düzenleyerek kaydetmektedir. Para ile ifade edilemeyen olaylar muhasebe işlemi doğurmamaktadır.

Sınıflandırma: Düzenlenen ve zaman sırasına göre kaydedilen bilgiler niteliklerine göre sınıflandırılmaktadır. Örnek olarak nakit işlemi doğuran olaylar, banka işlemleri bir araya getirilerek sınıflandırılmaktadır.

Raporlama: İşletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere aktarmak muhasebenin kendinden beklenen en önemli görevlerinden biridir. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen işletmeye ilişkin bilgiler, “*finansal tablo*” denilen raporlarla sunulur. Raporlama işletmeye ilişkin karar almak durumunda olan “*asıl kullanıcılar*”ın bilgi gereksinimlerine cevap verme amacı göz önünde tutularak hazırlanır. Bu amaçla hazırlanan finansal tablolar “*genel amaçlı finansal tablolar*” olarak isimlendirilir.

Yorumlama: Muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin anlamları ve olaylar ve sonuçları arasındaki ilişkilerin araştırılmasına yorumlama denilmektedir. Muhasebe raporlarının yorumu işletmeye ilişkin kararların alınmasında önemli bir yol göstericidir.

2.1.1. Muhasebenin Temel Kavramları

26/12/1992 tarihinde yayımlanan 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’nde muhasebenin temel kavramları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı
2. Kişilik Kavramı
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
4. Dönemsellik Kavramı

5. Parayla Ölçülme Kavramı
6. Maliyet Esası Kavramı
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
8. Tutarlılık Kavramı
9. Tam Açıklama Kavramı
10. İhtiyatlılık Kavramı
11. Önemlilik Kavramı
12. Özün Önceliği Kavramı

İlgili kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

2. Kişilik Kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

Bu kavram çerçevesinde işletme sahipleri tarafından işletmeye konan sermaye işletmenin kişiliğine ait olup, işletme, konulan sermaye kadar işletme sahiplerine borçlanmaktadır. Bunun sonucunda da muhasebe sadece işletmeye konulan değerler ile ilgilenir.

3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Süreklilik kavramının olmadığı varsayıldığında ilgili döneme ilişkin gelir ve gideri karşılaştırarak kârı belirleme görevi yerini, varlıkları tasfiye değeri ile değerleyip maliyet değeri ile karşılaştırarak kârı belirleme görevine bırakır.

4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Dönemsellik kavramı uyarınca, işletme faaliyetlerinin genellikle bir takvim yılı olan muhasebe dönemi itibarıyla kârı veya zararı hesaplanır. Muhasebe dönemi başında bütün hesapların açılması ve muhasebe dönemi sonunda bütün hesapların kapatılması bu kavram sebebiyledir.

İnşaat ve gayrimenkul muhasebesinde inşaatın aynı takvim yılı içinde bitirilmesi söz konusu olmadığından gelecek yıllara ait gelir ve gider kayıtlarının, ilgili dönemde hataya yer vermeden kayıt altına alınması esastır. Çünkü gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve kârların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramının gereğidir.

5. Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle (Türk Lirası) yansıtılmasını ifade eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 215. maddesinin 1. paragrafına göre; “*Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.*”.

2. paragrafın (ba) bendine göre ise “*Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.*”.

6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*”.

7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Bu kavrama göre muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden tahmin, beyan vb. öznel (subjektif) öğeler yerine fatura, senet, makbuz vb. nesnel (objektif) belgeler olmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı 227. maddesinde “*Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*” hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanun'un 229'uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.

Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

9. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği

risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispî ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

12. Özün Önceliği Kavramı

Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

2.2. FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN HÜKÜMLER

2.2.1. Finansal Tabloların Düzenlenme Amacı

İşletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere aktarmak muhasebenin kendinden beklenen en önemli görevlerinden biridir.

İşletmenin mali durumu ile yakından ilgilenen bu gruplar genel olarak işletmenin; finansal yapısını, kârlılığını ve kullandığı fonların kaynaklarını bilmek isterler.

Bu gereksinim günümüzde muhasebe standartlarında da zorunlu olarak talep edilen aşağıda sıralanan finansal tablolar ile yerine getirilir (Akdoğan ve Tenker, 2007):

- Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
- Kâr Zarar Tablosu (Gelir Tablosu), Kapsamlı Gelir Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu
- Finansal tablo dipnotları ve finansal tablodaki bilgiler ile ilgili açıklayıcı notlar

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı kavramsal çerçevede, “*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.*” şeklinde açıklanmaktadır. Bu kararlar aşağıdakileri içerir:

- (a) Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,
- (b) Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi veya
- (c) Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması.

Ayrıca kavramsal çerçevede tanımlandığı gibi asli kullanıcılar, yani mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların birçoğunun, raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkânı bulunmamaktadır ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Dolayısıyla bu tür kullanıcılar, genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılarıdır.

Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin değerini gösterecek şekilde tasarlanmamıştır. Fakat bu raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren

diğer taraflara raporlayan işletmenin değeri hakkında yapacakları tahminlerde yardımcı olacak bilgiyi sağlamaktadır.

Yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar hariç olmak üzere, kamu kurumları ve düzenleyici kuruluşlar gibi diğer taraflar da genel amaçlı finansal raporları faydalı bulabilir. Ancak, söz konusu raporlar öncelikli olarak bu gruplara yönelik değildir.

Finansal tablolardaki bilgiler, çoğu finansal tablo kullanıcısının ortak amaçlarını karşılayacak niteliktedir. Bunun nedeni, kullanıcıların neredeyse tamamının;

- (a) Sermayede payı temsil eden yatırımları satın almaya, elde tutmaya veya satmaya karar verme,
 - (b) Yönetimin yeterliliğini ve sorumluluğunu değerlendirme,
 - (c) İşletmenin, çalışanların ücret ve diğer menfaatlerini sağlayabilecek güçte olup olmadığını değerlendirme,
 - (d) İşletmeye borç verilen fonların emniyette olup olmadığını belirleme,
 - (e) Vergi politikalarını belirleme,
 - (f) Dağıtılabilir kâr ve temettü tutarlarını belirleme,
 - (g) Ulusal gelir istatistiklerini hazırlama ve kullanma ya da,
 - (h) İşletmelerin faaliyetlerini yasal açıdan düzenleme
- amacıyla ve benzeri amaçlarla ekonomik kararlar almalarıdır.

Her ülkede kanuni otoriterler ülke amaçları doğrultusunda birtakım farklı veya ek yükümlülükler doğuran bazı bilgiler isteyebilir. Sözü edilen bilgiler, diğer kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamadığı sürece, bunlar için hazırlanan finansal tabloları etkilememelidir.

Ancak, genel amaçlı finansal raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların ihtiyaç duyduğu bütün bilgileri sağlamazlar. Ayrıca, genel amaçlı finansal raporların ihtiyaç duyulan tüm bilgileri sağlaması da beklenemez. Söz konusu kullanıcıların diğer kaynaklardan elde edilecek bilgileri de (örneğin genel ekonomik duruma, ekonomik beklentilere, siyasi olaylara, siyasi duruma, işletmenin bulunduğu endüstriye ve işletmeye ilişkin bilgiler gibi) göz önünde bulundurması gerekir.

Özel amaçlı tablolar, spesifik bilgi sunmak için talep edilmesi halinde hazırlanan tablolardır. Özel amaçlı tablolara kâr dağıtım, fon ve net işletme sermayesi hareketleri, tasfiye ve mali kara ilişkin bilgiler, işletme içi karar almayı destekleyen raporlar örnek verilebilir.

Finansal tabloların amacı “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı’nda “*İşletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur.*” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Standart’ta finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamak olarak ifade edilmiştir. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir. Finansal tablolar, bu amaca ulaşmak için aşağıdakiler hakkında bilgi sağlar:

- (a) Varlıklar,
- (b) Yükümlülükler,
- (c) Özkaynak,
- (d) Kazanç ve kayıplar dâhil gelir ve giderler,
- (e) Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- (f) Nakit akışları.

2.2.2. Finansal Tabloların Unsurları

Kavramsal çerçevede tanımlandığı üzere finansal tabloların unsurları ve tanımlarını incelediğimizde varlık, yükümlülük (borç), özkaynak, gelir ve gider unsurları olduğunu görmekteyiz. Kısaca bu unsurları açıklayacak olursak aşağıdaki tanımlara ulaşmaktayız.

- Varlık

Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.

- Yükümlülük

Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Bir yükümlülüğün mevcut olması için üç şartın karşılanması gerekir:

- (a) İşletmenin bir mükellefiyeti olması,
- (b) Mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması ve
- (c) Mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması.

Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur. Bir mükellefiyetin daima alacaklı olan bir karşı tarafı (veya tarafları) vardır.

- Özkaynak

Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır. Özkaynak üzerindeki talep hakları, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra geriye kalan varlıkları üzerindeki haklarına yönelik talep haklarıdır.

- Gelir ve Gider

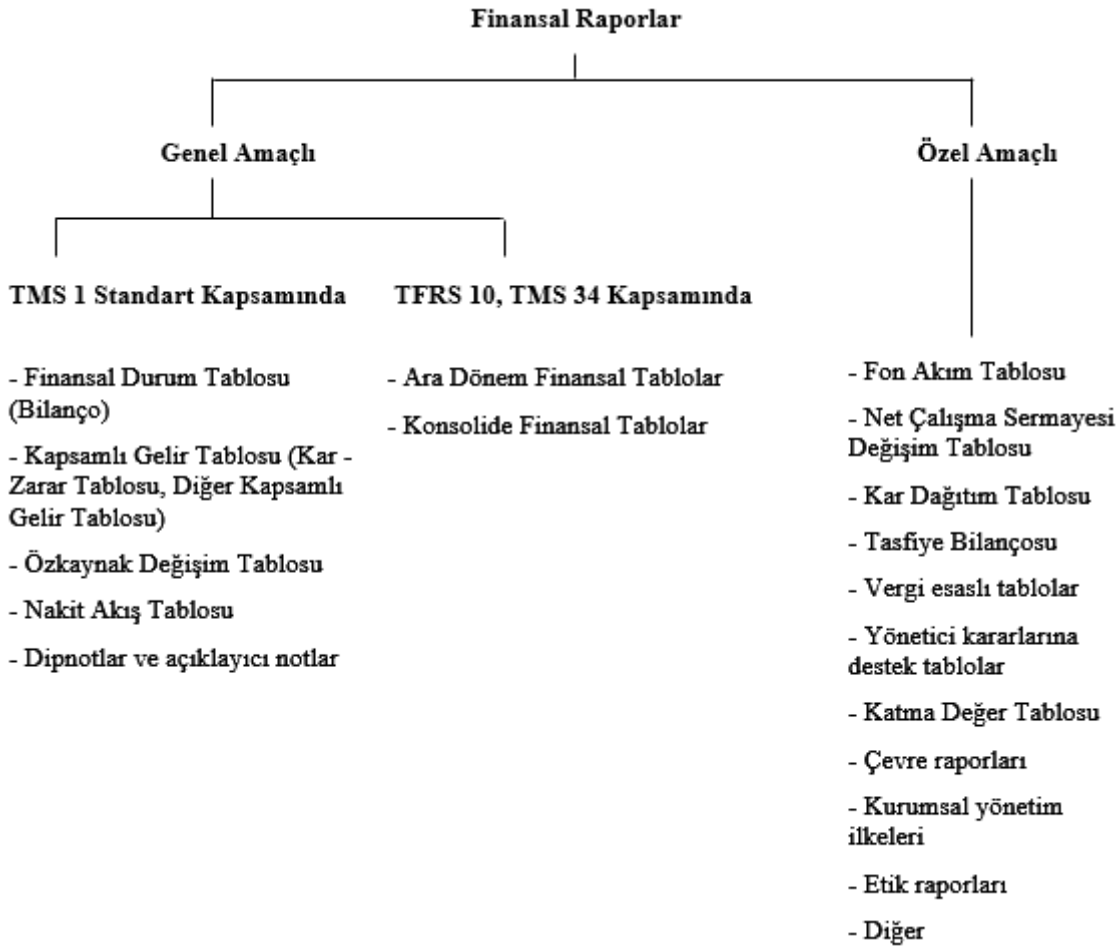
Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.

Gider, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.

Gelir ve gider tanımlarından, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinden gelen katkılar gelir olmadığı, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımların gider olmadığı anlaşılmaktadır.

Gelir ve giderler, finansal tabloların bir işletmenin finansal performansı ile ilgili olan unsurlarıdır. Finansal tablo kullanıcıları hem bir işletmenin finansal durumu, hem de işletmenin finansal performansı hakkında bilgiye ihtiyaç duyar. Bu nedenle, gelir ve giderler varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler olarak tanımlansa da gelir ve giderler hakkındaki bilgiler, varlık ve yükümlülükler hakkındaki bilgiler kadar önemlidir.

2.2.3. Finansal Tablo Türleri



Finansal tablolarla, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının anlaşılır bir yapı içinde sunulması ve bu tabloların kullanıcılarının ekonomik karar almalarına yardımcı olacak şekilde hazırlanması amaçlanmaktadır.

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- (a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu
- (b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu
- (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu
- (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar

Finansal tablolar bir önceki dönemi kapsayacak şekilde karşılaştırmalı olmalı ve geriye dönük olarak yapılan düzeltmeler var ise finansal tablolar setinde bir önceki döneme ait finansal durum tablosu bulunmalıdır.

Günümüzde finansal bilgiler yanında finansal olmayan bilgilerin de raporlandığı kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporları, süreklilik raporları ve entegre raporların hazırlanması da büyük firmalar için gereklilik olmuştur. Özellikle son yıllarda daha fazla şeffaflık için finansal ve finansal olmayan bilgilerin birlikte sunulduğu sürdürülebilirlik raporlarından daha kapsamlı firma değerini raporlayan entegre raporlar (Bütünleşik raporlar) önem kazanmıştır. Büyük inşaat firmalarının da bu raporları düzenlemeye başlamaları onlar için faydalı olacaktır.

2.2.4. Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Niteliksel Özelliği

Kavramsal çerçevede finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerektiği belirtilmiştir. Finansal bilginin faydası; söz konusu bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda artırılmış olmaktadır.

Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri “Temel Niteliksel Özellikler” ve “Destekleyici Niteliksel Özellikler” olarak ikiye ayrılmaktadır.

Temel niteliksel özellikler “İhtiyaca Uygunluk” ve “Gerçeğe Uygun Sunum” olarak belirtilmiştir.

i. İhtiyaca Uygunluk

İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahip olan bilgidir. Finansal bilgi, kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmek için yararlandığı süreçlerde girdi olarak kullanılabiliriyorsa, tahmin değerine sahip olmaktadır. Finansal bilginin tahmin değerine sahip olması için bir tahmin veya öngörü olması gerekmez. Tahmin değerine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından tahminde bulunulurken kullanılır.

Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) doğrulama değerine sahiptir. Finansal bilginin tahmin değeri ve doğrulama değeri birbiriyle ilişkilidir. Tahmin değerine sahip olan bilgi, genellikle doğrulama değerine de sahiptir. Örneğin; cari yıl hasılat tutarına ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin hasılat tutarlarının tahmin edilmesinde kullanılabilirliği gibi geçmiş yıllarda, cari yıl hasılat tutarı için yapılmış olan tahminlerle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olur.

İhtiyaca uygun olan bilginin “Önemlilik” unsurunu taşıması beklenilmektedir. Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgileri sağlayan finansal raporlara dayanarak vereceği kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. Diğer bir ifadeyle önemlilik, belirli bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin yapısı veya büyüklüğüne ya da her ikisine dayalı olan ihtiyaca uygunluğu işletmeye özgü yönüdür.

ii. Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir. Birçok durumda, ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçimi aynıdır. Aynı olmadığı durumda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez.

Gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum **tam**, **tarafsız** ve **hatasız** olmalıdır.

Kavramsal çerçevede temel niteliksel özelliklerin faydasını artıran destekleyici niteliksel özellikler bulunmasının finansal tablo kullanıcılarının faydasını artırabileceği belirtilmiştir. “Karşılaştırılabilirlik”, “Doğrulanabilirlik”, “Zamanında Sunum” ve “Anlaşılabilirlik”, hem ihtiyaca uygun olan hem de gerçeğe uygun olarak sunulması amaçlanan bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir.

iii. Karşılaştırılabilirlik

Kullanıcıların verdiği kararlar, bir yatırımı satmak veya elde tutmak ya da bir raporlayan işletmeye veya diğerine yatırım yapmak gibi alternatifler arasında tercih yapmalarını gerektirir. Sonuç olarak, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler, diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir dönemine ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileriyle karşılaştırılabilirliği durumunda daha faydalıdır.

iv. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun olarak sunduğu konusunda temin edilmesine yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Nicel bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakdin sayılması gibi bir tutarın ya da başka bir sunumun doğrudan yapılan bir gözlemle doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan girdilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak çıktılarının yeniden hesaplanması anlamına gelir.

v. Zamanında Sunum

Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

vi. Anlaşılabilirlik

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar.

2.2.5. Genel Finansal Raporlama İlkeleri

Muhasebe uygulamasının temel dayanaklarını, muhasebenin temel kavramları çerçevesinde oluşan temel muhasebe ilkeleri oluşturur. Bu ilkeler, ülkelerin özelliklerine ve uygulamada karşılaşılan durumlara göre zaman içerisinde farklılıklar gösterebilir. Muhasebe uygulamalarında aynı dili konuşabilmek ve tek düzeni sağlamak açısından muhasebenin başlıca dayanaklarının genelleştirilmesi düşüncesi hâkim olmuştur.

1 Sıra No'lu MSUGT'de yer alan temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri aşağıda belirtilmiştir.

1. Bilanço İlkeleri

i. Varlıklara İlişkin İlkeler

1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

3- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10- Verilen ve alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı ile işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

ii. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçlar, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde yer alır.

2- İşletmenin bir veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

3- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemi yapılmalıdır.

6- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

iii. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

1- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabilecek biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem

dönemsel hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5- Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)'ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

2. Kâr Zarar Tablosu (Gelir Tablosu) İlkeleri

1- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin, gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında veya sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

2- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemi yapılmalıdır.

3- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

4- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.

5- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

6- Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

7- Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

8- Dönem sonuçlarının tespitiyle ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

9- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birçok olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özlere paralel olmakla beraber, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün biçime önceliği esastır.

2.3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1.1994 tarihinden bu yana uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin amacı 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde "*Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması*" biçiminde tanımlanmıştır. Ayrıca yapılan düzenlemenin (Akdoğan ve Sevilengül, 2007);

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,

- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına,

yönelik olduğu belirtilmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı'nı genel olarak incelediğimizde aşağıdaki grupları görmekteyiz:

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5- Özkaynaklar
- 6- Gelir Tablosu Hesapları
- 7- Maliyet Hesapları
- 8- Boş
- 9- Nazım Hesaplar

Yukarıda belirtilen hesap grupları alt gruplara ayrıldığında aşağıdaki tablo karşımıza çıkmaktadır.



İşletmelerin bu kodlamaları değiştirme yetkileri yoktur. Tek yetkili T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır.

2.4. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE UYMASI GEREKEN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ

İnşaat işletmeleri tabi oldukları kanunlara ve mevzuatlara göre farklı muhasebe kurallarına ve finansal raporlama çerçevelerine tabi olabilmektedir. Ülkemizde halka açıklık durumuna ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) niteliğinde oluşuna göre Sermaye Piyasası Mevzuatı'na tabi olup dolayısı ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı, diğer bir deyişle Tam Seti uygulamak durumunda olanlar, bağımsız denetime tabi olup BOBİ FRS'yi uygulamak durumunda olan büyük ve orta boy işletmeler ve bağımsız denetime tabi olmayıp Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin kurallarına tabi olan inşaat işletmeleri bulunmaktadır.

2.4.1. İnşaat İşletmelerinin Tabi Olduğu Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Genel Bilgiler

Türkiye’de faaliyette bulunan işletmeler finansal raporlarını halihazırda üç çerçeveye göre yapmaktadır. Bunlar;

- TMS/TFRS’leri uygulayanlar,
- BOBİ FRS’yi uygulayanlar,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemini (MSUGT) uygulayanlardır.

İnşaat işletmeleri de bu üç finansal raporlama çerçevesinden birisini uygulayacaktır.

1. Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)

Muhasebe “işletmelerin ortak dili” olarak değişen politik, ekonomik ve sosyal şartlara göre dünyada değişik şekillerde uygulanmaktadır. Dünya genelinde artan ticaret işlemleri, global firmalar, aynı sektörde bulunan firmaların karşılaştırılma ihtiyaçları ve anlaşılabilir bilgiye ulaşma ihtiyacı sonucunda standartlaşma süreci başlamıştır. Günümüzde IFAC (International Federation of Accountants) bünyesinde kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board (IASB)) tarafından dünya genelinde işletmelerin ortak bir dil olarak kullanacağı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmaktadır. Dünya genelinde muhasebe alanında yaşanan gelişmelere uyum sağlamak amacıyla UFRS ile uyumlu standartlar üretmeyi kendisine hedef olarak belirleyen Türkiye IASB tarafından yayınlanan UFRS setini aynen uygulama konusunda ilke kararı almıştır. Bu doğrultuda IASB ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında UFRS’lerin aynen Türkçe çevirilerini Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak Resmî Gazete’de yayımlamıştır (Akdoğan, 2007).

26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan karar ile Kamu Gözetim Kurumu tarafından genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (borsada işlem gören işletmeler, yatırım kuruluşları, kollektif yatırım kuruluşları, vb. Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden kararda sayılanlar; bankalar, finansal kiralama şirketleri vb. Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden kararda sayılanlar; Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve kararda belirtilen diğer kurum ve işletmeler) münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında UFRS ile uyumlu TFRS’lerin uygulanması zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TFRS uygulamasına izin verilmiştir. Söz konusu kararda KGK’nın 13.09.2018 tarihli kararı ile bazı değişiklikler yapılmış olup, ilgili karar KGK’nın internet sitesinde yayımlanmaktadır.

2. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

29.07.2017 tarih ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete’de BOBİ FRS yayımlanarak 2018 yılı başından itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetim kapsamında olup da Kamu Gözetim Kurumunun (KGK) belirlediği kriterler içerisinde kalan işletmeler BOBİ FRS’yi uygulayacaklardır. BOBİ FRS kapsamında olan şirketlerde genel kriterler tanımlanmıştır ve bu kriterlerden en az ikisini iki yıl art arda sağlayan işletmeler büyük veya orta boy işletme kapsamında bağımsız denetime tabi olmaktadır.

Genel kriterler; çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ve satış hasılatı olarak aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Büyük İşletme Ölçütleri;

- a) Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 250 ve üstü

olan işletmeler muhasebe politikalarında ve işlemlerinde ilgili standart hükümlerini uygulayacaklardır.

Orta boy işletmelerde ise aktif toplamı 35 milyon ve üstü TL, yıllık net satış hasılatı 70 milyon

ve üstü TL ve çalışan sayısı 175 ve üstüdür.

KGK uygulamasında eşik değerlerin hesaplanmasında aşağıdaki esaslara uyulur:

- Bağlı ortaklıklarla birlikte üç ölçütün en az ikisini, art arda iki finansal raporlama döneminde aşan işletmeler izleyen dönemde büyük işletme olarak işlem görür.

- Bağlı ortaklıklar BOBİ FRS'yi kullanmıyorsa hesaplamada vergi dairelerine verdikleri finansal tablolardaki veriler kullanılır.

- Hesaplamalarda konsolide olmayan tabloların kullanılması durumunda, konsolidasyon işlemlerinde yapılan arındırma işlemleri uygulanarak hesaplamalar yapılır.

- Kayıtlarının yapılmaması durumunda yukarıda belirtilen eşik ölçülerin tutarları %20 artırılarak dikkate alınır.

- Büyük işletmeler, iki yıl art arda yukarıdaki eşit değerlerin ikisinin altında kalmışlarsa büyük olma özelliğini kaybederler.

- Büyük işletme tanımının karşılanıp karşılanmadığının değerlendirilmesinde, TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları bulunmayan işletmelerin MSUGT'ye göre hazırlanmış tabloları ile KGK'nın yayımlamış olduğu ilave hususlara göre düzeltilmiş finansal tablolardaki verileri kullanılır.

3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)

Ülkemizde 1994 yılından itibaren uygulanmakta olan MSUGT ülke genelinde bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin, işletmelerin geçmiş yıl verileri ile karşılaştırılabilirliğin, hesap verilebilirliğin artırılması ve sonuçların sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin tutarlılığının artırılarak gerçek durumu yansıtmaya amacıyla çıkartılmıştır. Bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler bu bağlamda kayıtlarını ve raporlarını Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre yapmakta ve muhasebe politikalarını buna göre belirlemektedirler.

2.5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLAR

2.5.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Finansal durum tablosu, bir işletmenin belli bir tarihteki varlık ve kaynakları, bir başka ifadeyle işletmenin finansal durumu hakkında bilgi veren tablodur. Finansal durum, işletmenin, kontrolünde bulunan ekonomik kaynaklar, finansal yapısı, likiditesi, borç ödeme gücü, içinde bulunduğu çevresindeki değişikliklere uyum sağlama yeteneği olarak tanımlanmaktadır.

Finansal durum tablosu, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur. Bir işletmenin varlıkları ile varlıkların sağlandığı kaynaklar her zaman birbirine eşittir. Bu da “*Bilanço Temel Eşitliği*”ni vermektedir.

$$\text{Varlıklar} = \text{Yabancı Kaynaklar (Yükümlülükler)} + \text{Özkaynaklar}$$

Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükler (yabancı kaynaklar), finansal durum tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulur. Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılır:

a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,

b) Esas olarak ticari amaçla elde tutulması,

c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya

ç) Nakit veya nakit benzeri olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde bir varlığın takası veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama altında

olmadığı durumlarda).

İşletme diğer tüm varlıkları duran varlık olarak sınıflandırır. İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere varlıkların ediniminden, nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün on iki ay olduğu varsayılır. Dönen varlıklar, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde nakde dönüşmesi beklenmese dahi, normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak satılan, tüketilen veya nakde çevrilen varlıkları (örneğin, stokları ve ticari alacakları) içerir. Dönen varlıklar ayrıca, esas itibarıyla ticari amaçla elde tutulan varlıkları ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir.

Borçlar bir diğer ifadeyle yükümlülükler aşağıdaki kıstaslardan herhangi birini karşıladığında, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır:

- (a) İşletmenin yükümlülüğü normal faaliyet döngüsü içinde ödemeyi beklemesi,
- (b) İşletmenin yükümlülüğü esas olarak ticari amaçla elde tutması,
- (c) Yükümlülüğün vadesinin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde dolacak olması veya

(d) İşletmenin, yükümlülüğü ödemeyi raporlama döneminden en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan koşulsuz bir hakkının bulunmaması.

Yükümlülüğün, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynak aracı ihraç edilerek ödenebilmesini sağlayan koşullar, yükümlülüğün sınıflandırılmasını etkilemez.

İşletme diğer tüm yükümlülüklerini uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır. Ticari borçlar, çalışanlar için yapılan bazı tahakkuklar ve işletme faaliyetleriyle ilgili diğer maliyetler gibi bazı kısa vadeli yükümlülükler, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasıdır. İşletme, işletme faaliyetleriyle ilgili bu tür kalemleri, raporlama döneminden sonraki on iki aydan daha uzun sürede vadesi dolacak olsa bile, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır. İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin sınıflandırılmasında aynı normal faaliyet döngüsü kullanılır. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün on iki ay olduğu varsayılır.

Özkaynak ise işletme sahibi ya da sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerlerden ve işletme faaliyetlerinden elde edilen gelir ve kârlardan ortaklara dağıtılmayıp işletmede bırakılan tutarları ifade eder. Diğer bir ifade ile işletme sahip ve sahiplerinin işletmeden olan haklarının toplamıdır. Özkaynaklar varlıklar ile yükümlülükler (yabancı kaynaklar) arasındaki farktır.

O halde eşitlik genişletilerek yazıldığında aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\text{Varlıklar} = \text{Borçlar (Yükümlülükler)} + \text{Özkaynaklar}$$

$$\text{Dönen Varlıklar} + \text{Duran Varlıklar} = \text{Kısa Vadeli Yükümlülükler} + \text{Uzun Vadeli Yükümlülükler} + \text{Özkaynaklar}$$

Finansal durum tablosunun ana başlıkları benzer olmasına rağmen işletmenin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine göre formatta ve hesap gruplarının raporlanmasında TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT'yi uygulayanlarda farklar bulunmaktadır. Biz burada TMS/TFRS'leri uygulayan işletmelerin finansal durum tablosunun formatını kullandık.

TMS/TFRS'leri uygulayan bir inşaat işletmesinin konsolide finansal durum tablosu örneği aşağıdaki gibidir:

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL
DURUM TABLOSU (BİLANÇO)
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR*			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			

* İlgili kalem gruplarının toplamaları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının ("Varlıklar", "Dönen Varlıklar", "Duran Varlıklar" vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifi seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamalara ilişkin satırlar çıkarılır.

- Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Şerefiye - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Peşin Ödenmiş Giderler - Ertelenmiş Vergi Varlığı - Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR*			
TOPLAM VARLIKLAR*			
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler - Kısa Vadeli Borçlanmalar - Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelenmiş Gelirler - Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü - Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			
Uzun Vadeli Yükümlülükler - Uzun Vadeli Borçlanmalar			

* İlgili kalem gruplarının toplamaları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının ("Varlıklar", "Dönen Varlıklar", "Duran Varlıklar" vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifin seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamalara ilişkin satırlar çıkarılır.

- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR*			
TOPLAM KAYNAKLAR*			

* İlgili kalem gruplarının toplamaları, en alt kısımlarda ayrıca açılan başlıklarda gösterilebileceği gibi, tabloda yer alan grup başlıklarının ("Varlıklar", "Dönen Varlıklar", "Duran Varlıklar" vb. gibi) karşısında da gösterilebilir. İkinci alternatifin seçilmesi durumunda, kalem gruplarının alt kısımlarındaki toplamalara ilişkin satırlar çıkarılır.

Yukarıdaki tablo formatında inşaat işletmeleri TFRS 15'e göre kayıt yaptıklarından, finansal durum tablolarında **“Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri”** kalemi görülmemektedir. Oysa Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamalarında finansal durum tablosu formatı farklı olduğundan ve TFRS 15'e göre kayıt yapılmadığından, finansal durum tablosunun dönen varlıklar bölümünde **“Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri”** kalemi görülmektedir.

BOBİ FRS uygulayan işletmelerde de aynen TFRS uygulayanlarda olduğu gibi işin tamamlanma yüzdesine göre hasılat kayıtlara alındığından **“Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri”** kalemi finansal durum tablosunda yer almaz. Bu konu 5. Bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.5.2. Kâr-Zarar Tablosu ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu)

Gelir tablosu, diğer adıyla gelir-gider tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı faydası tükenen bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren, işletmenin belli bir hesap döneminde satışlarını, diğer gelir kalemlerini ve bu gelirlerin elde edilmesi amacıyla katlanılan maliyet ve giderleri içeren finansal bir rapordur.

Gelir tablosu (Kâr veya zarar tablosu) formatı inşaat işletmesinin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine göre farklılık gösterecektir. TMS/TFRS tabloları ile BOBİ FRS ve Tekdüzen (MSUGT) formatları arasında farklar bulunmaktadır. Bu çalışma notunda TMS/TFRS'lerdeki format dikkate alınmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre işletmenin gelir ve giderlerini gösteren tablo Kâr-Zarar Tablosu ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu olarak adlandırılmaktadır. Tablo iki bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

- Dönem Kâr ve Zarar bölümü ve
- Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler bölümüdür.

Bu iki bölümde raporlanan tüm gelir ve giderler işletmenin kapsamlı kârını oluşturur. İşletmeler isterlerse tek tablo biçiminde isterlerse kâr ve zarar tablosunu ayrı bir tablo, diğer kapsamlı gelir tablosunu ayrı bir tablo olacak şekilde iki tablo şeklinde sunabilirler.

TMS ve TFRS'leri uygulayan işletmeler için konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu örneği aşağıdaki gibidir:

Tek Tablolulu Yaklaşım:

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA
ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ana Ortaklık Payları Pay Başına Kazanç - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç - Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç Sulandırılmış Pay Başına Kazanç - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI <u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u> - Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ⁷ - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ⁸ - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri <u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			

⁷ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa "İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi; sadece iş ortaklıkları varsa "İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi kullanılabilir.

⁸ İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA
ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergilerⁱⁱⁱ - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			

İki Tablolu Yaklaşım:

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr/Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç - Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç - Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
DÖNEM KÂRI/ZARARI DİĞER KAPSAMLI GELİRLER <u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u> Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış/Azalışları - Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar ⁹ - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler ¹⁰ - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri <u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Ve/Veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			

⁹ Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklar içinde sadece iştirakler varsa "İştiraklerin Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi; sadece iş ortaklıkları varsa "İş Ortaklıklarının Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar" ismi kullanılabilir.

¹⁰ İsteyen işletmeler, bu şekilde toplu bir netleştirme kalemi kullanabileceği gibi; her bir kalemi, vergiden arındırılmış net tutarları üzerinden de gösterebilir. Bu durumda, bu kalem kullanılmaz.

- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler^{iv} - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri <u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u> <u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u> <u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> Kontrol gücü olmayan paylar Ana ortaklık payları			

2.5.3. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, işletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Nakit akış tablosunda nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibarıyla ayrı olarak gösterilir.

Nakit akış tablosu tahakkuk esasına göre belirlenen finansal tablo bilgilerinin nakit esasına göre ilgililere sunulması için kullanılmaktadır.

Nakit akış tablosu, nakit giriş ve çıkışlarını ve işletmenin nakit durumunu göstermek amacıyla düzenlenir. Nakit ve nakit benzerlerinin işletmeye girişleri ve işletmeden çıkışları nakit akışlarını oluşturur. Ancak nakit ve nakit benzerleri arasındaki hareketler nakit akışı olarak nitelendirilmez.

İşletme Faaliyetleri: İşletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının raporlandığı bölümdür. İşletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir. Yatırım, finansman faaliyetleri dışında kalan faaliyetleri de kapsar. İşletmenin faaliyet döngüsü içerisinde yerine getirdiği, gelir tablosu esaslı faaliyetlerdir. Esas faaliyetiyle ilgili nakit hareketi yaratan gelir ve gider unsurları bu başlıkta raporlanır. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, doğrudan ya da dolaylı yöntemden biri kullanılarak sunulur.

Yatırım Faaliyetleri: Varlıklara yapılan yatırım faaliyetlerini kapsar. Uzun vadeli yatırımların ve nakit benzeri kabul edilmeyen diğer yatırımlara ilişkin nakit hareketlerinin raporlandığı bölümdür. Örnek olarak maddi ve maddi olmayan duran varlıkların alımı, satımı ile ilgili nakit hareketleri, iştirak ve bağlı ortaklıklara yapılan yatırımlar ya da bu ortaklık paylarının satışından elde edilen nakitler bu bölümde raporlanır.

Finansman Faaliyetleri: Özkaynağın ve finansal (mali) borçların kapsamında ve tutarında değişiklik yapan faaliyetleri içermektedir. Sermayenin nakit olarak artırımı, alınan finansal borçlar, geri ödenen finansal borçlar, dağıtılan temettülerle ilgili nakit giriş ve çıkışları bu bölümde raporlanır.

Nakit akış tablosuna ilişkin format örneği aşağıdaki gibidir:

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi sınıfları Satılan mallardan ve hizmetlerden elde edilen nakit girişleri Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit girişleri Alım satım amaçlı elde bulundurulan sözleşmeler ile ilgili nakit girişleri İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit girişleri İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı sınıfları Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemeler Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit çıkışları Alım satım amaçlı elde bulundurulan sözleşmelerle ilgili nakit çıkışları Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit çıkışları Faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları Ödenen temettüleri Alınan temettüleri Ödenen faiz Alınan faiz Vergi ödemeleri (iadeler) Diğer nakit girişleri (çıkışları) B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alışlara ilişkin nakit çıkışları Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının edinimi için yapılan nakit çıkışları Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları Verilen nakit avans ve borçlar		

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir.)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler Türev araçlardan nakit çıkışları Türev araçlardan nakit girişleri Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri Alınan temettüler Ödenen faiz Alınan faiz Vergi ödemeleri (iadeler) Diğer nakit girişleri (çıkışları) C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları Pay ve diğer özkaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri Ödenen temettüler Ödenen faiz Vergi ödemeleri (iadeler) Diğer nakit girişleri (çıkışları) Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C) D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D) E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

2.5.4. Özkaynak Değişim Tablosu

İşletmelerin belirli bir dönem boyunca özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tabloya Özkaynak Değişim Tablosu denilmektedir. Sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktadır.

Özkaynaklardaki değişim kâr dışındaki işlemlerden de kaynaklanabileceği için, gelir ve kâr dağıtım tabloları tüm değişiklikleri yansıtmada yeterli olamayabilir. Bu nedenle özkaynak değişim tablosuna ihtiyaç duyulur. Özkaynak değişim tablosu, her bir özkaynak kalemi itibarıyla dönem başı ve dönem sonu özkaynak mutabakatını sağlar.

2.5.5. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar

Dipnotlar, bilançoda, gelir tablosunda, özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ek bilgiler içerir. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açılımlarını ve bu tablolarda raporlanan uygun olmayan kalemlerle ilgili bilgileri sağlamaktadır.

Bilanço, gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunarak hazırlanmaktadır.

Dipnotlar kullanıcıların finansal tabloları anlamalarını ve bunların diğer kuruluşların finansal tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştıran bilgilerdir.

3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

3.1. İNŞAAT İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ VE KULLANILAN BAZI KAVRAMLAR

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere inşaat işlemlerinde;

- İnşaat işinin niteliği, başka bir deyişle, sözleşme konusu işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı muhasebe dönemlerine rastlaması ihtimali (yıllara yaygın inşaat, GVK¹¹ md.42),
- Sözleşme maliyet ve gelirlerinin dönemler itibarıyla farklılaşması ihtimali,
- Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin uygulanmasında özen gösterilmesi gerekliliği,
- Hasılatın kesin olarak belirlenebilmesi durumu gibi hususlar,

inşaat işletmelerindeki muhasebe uygulamaları ile diğer sektörlerdeki muhasebe uygulamaları arasında farklılaşmaya neden olmaktadır.

İnşaat işletmeleri de diğer işletmelerde olduğu gibi Türk Ticaret Kanunu'nun ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın öngördüğü defter ve belgeleri tutmak zorundadır.

Zorunlu defterlere ek olarak, eskiden şantiye günlük defteri, röleve defteri, ataşman defteri, puantaj defteri, sürveyan defteri, yeşil defter gibi sektöre özel defterlerin de yıllarca bazı işletmelerde tutulduğu bilinmektedir. Ancak günümüz teknoloji ve bilgi sistemlerinde inşaat sözleşmeleriyle ilgili her türlü bilgi, bilgi işlem sisteminden elde edilebilmektedir (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar, 2011). Söz konusu defterlerin ayrı olarak tutulmasına gerek bulunmamakta her inşaat için açılacak dosyalarda bu bilgilerin sistematik olarak kaydı ve kontrolü yapılabilmektedir.

İnşaat sektörünün özelliğinden kaynaklanan muhasebede veri olarak kullanılacak bazı terimler bulunmaktadır. Bunlar hakkında aşağıda özet bilgiler verilmiştir:

- *Hakediş (İstihkak) ve Hakediş Raporları*

*İnşaat ve onarım işinin başladığı tarihten hakedişin düzenlendiği tarihe kadar üretilen bölüme ait işlemlerin parasal değer olarak ölçülmesine inşaat sektöründe **hakediş** denir.* Tamamlanmış bölümlere ait ödeme, inşaat proje yöneticisi tarafından periyodik olarak denetlenip onaylanması suretiyle hakedişler hesaplanır.

Vergi mevzuatımıza göre muhasebe kayıtları tahakkuk esasına göre yapılmakta ve gelir işin tamamlanmasında yani geçici kabulün yapılmasında ölçülmektedir. Bu nedenle hakediş dönemleri aynı zamanda maliyetler ile gelirlerin karşılaştırılarak kısmi kâr veya zararın tespit edildiği dönemlere uyumlu olmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinde belge düzeni ve kullanımı açısından diğer sektörlerdeki işletmelere nazaran önemli bir farklılık bulunmamaktadır. En önemli farklılık, hizmet teslimini gösteren faturaya esas teşkil eden belge niteliğindeki "*Hakediş Raporu*"dur.

Hakediş Raporu: Yüklenicinin sözleşme kapsamında yapmış olduğu işlerin karşılığı olarak, İdarece ödemenin yapılabilmesi için gerekli olan ve çeşitli belge ve formların yer aldığı rapordur. Sözleşmesinde aksi belirtilmemişse ayda bir kez düzenlenir. Genel bütçeye dâhil daireler, katma bütçeli idareler, özel idareler, belediyeler, müteahhitler, inşaat, makine ve elektrik mühendisleri, mimarlar tarafından kullanılan, müteahhidin veya taşeronun; uhdesindeki sözleşmeye göre inşaatta gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihzarat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır. Bilindiği gibi **ihzarat**, *herhangi bir imalat için sözleşme kapsamında olan malzemelerin önceden alınarak şantiyede getirilip stoklanması işlemidir.* Malzeme stoklandıktan sonra imalatı yapan yüklenici'ye getirdiği malzemenin tutarı ihzarat ödemesi olarak hakediş ile ödenir. Hakediş raporu, düzenlendikten sonra ilgililer tarafından kontrol edilerek, varsa gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra ita amiri tarafından onaylanır ve tahakkuk ettirilerek, faturası düzenlenir. Daha sonra ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Hakediş raporları kümülatif olarak, işin bitimine kadar müteselsil sıra numaralı olarak hazırlanan belgelerdir. İşi yaptıran idare tarafından sözleşmede belirtilen yükümlülüklerin müteahhit

¹¹ Gelir Vergisi Kanunu

tarafından yerine getirildiğinin tutanak ile tespitinin ardından düzenlenen hakedişe ise “Kesin Hakediş” adı verilmektedir. İşin sahibi idare tarafından varsa eksikliklerin tamamlanmasının ardından düzenlenen nihai hakedişe ise “Son Hakediş” adı verilmektedir (Akdoğan, Aktaş, Deran, Erhan ve Acar, 2011).

Uygulamada geçici hakediş raporları için tamamlanan kısımları için genellikle aylık olarak düzenlenir, müteahhit ve işveren tarafından imzalanmasını müteakip işleme konulur. Uygulamadaki vergi mevzuatına göre ara dönemlerde alınan hakediş tutarları iş bitimine kadar sonuç hesaplarına aktarılmaz ve bir yükümlülük olarak “alınan hakediş bedelleri” adı altında pasifte bekletilir. Oysa muhasebe standartlarında da açıklandığı üzere TFRS 15’e göre hasılat için tamamlanma yüzdesine göre sonuç hesaplarına aktarıldığından alınan hakediş bedelleri de bu kapsamda ara dönemlerde sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

Kesin hakediş raporları, işin tamamlanmasını müteakip kesin hesap özetlerinde yer alan miktar ve tutarlara istinaden düzenlenir. Kesin hakediş tutarlarının hesaplanmasından sonra iş bittiği için pasifte bekletilen alınan hakediş tutarları sonuç hesaplarına hasılat olarak kaydedilir.

- Teminat

İnşaat sektöründe; inşaat taahhüt ve onarım işlerinde tarafların (işveren/müteahhit) sözleşmede belirtilen işi zamanında ve eksiksiz olarak sözleşmeye uygun bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla teminat alınmaktadır.

Kamu İhale Kanunu’nun 33. maddesine göre ihaleye katılanların ihalelerde, teklif edilen bedelin %3’ünden az olmamak üzere, geçici teminat yatırmaları zorunludur. Teminat süresi, ihale ilanı ile kesin kabul arasındaki süreyi ifade eder. Kamu İhale Kanunu’na göre teminat, geçici teminat ve kesin teminat olmak üzere ikiye ayrılır.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’na göre, yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. İhale dokümanında belirtilen şartlara aykırı sözleşme düzenlenemez. Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır. Kesin teminat alınmadan sözleşmenin imzalanması söz konusu olamaz.

i. Geçici Teminat

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işveren, müteahhitten işin keşif bedelinin %3’ü oranında geçici teminat alır. Geçici teminat daha sonra kesin teminata dönüştürülür veya müteahhide geri verilerek yerine kesin teminat alınır.

Kamu İhale Kanunu’nun 34. maddesine göre geçici teminat olarak kabul edilecek değerler;

a) Tedavüldeki Türk Parası,

b) Teminat mektupları,

c) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir.

İlgili mevzuata göre Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları ile Türkiye dışında faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantisi üzerine Türkiye’de faaliyette bulunan bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları da teminat olarak kabul edilir.

(c) bendinde belirtilen senetler ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerden nominal değere faiz dahil edilerek ihraç edilenler, anaparaya tekabül eden satış değeri üzerinden teminat olarak kabul edilir.

ii. Kesin Teminat

Müteahhidin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesini sağlamak amacıyla sözleşmenin yapılmasından önce ihale edilen tutarın %6’sı oranında “Kesin Teminat” alınır.

Kamu İhale Kanunu’nun 43. maddesinde kesin teminat ile ilgili olarak “Taahhüdün sözleşme

ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır” ifadesi yer almaktadır.

Ancak, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten %6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulur.

Kurum, ihale üzerinde kalan isteklinin teklifinin sınır değerini altında olması hâlinde, bu istekliden yaklaşık maliyetin %6’sından az ve %15’inden fazla olmamak üzere alınacak kesin teminat oranına ilişkin düzenlemeler yapabilir.” hükmü yer almaktadır.

Kesin teminat olarak para verilebileceği gibi, teminat mektubu da verilebilir. Bunu belirleme yetkisi işverene aittir. İhale üzerinde kalan istekli, kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak zorundadır. Kesin teminat, işin kesin kabulünden sonra müteahhide geri verilir.

- Kabul

Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre müteahhit ve inşaat sahibi ile yapılan sözleşme hükümlerine göre işin tamamlanması durumunda, inşaat sahibi ve/veya kabul komisyonu tarafından işin kabul edilmesidir.

Kabul işlemi, geçici ve kesin kabul olmak üzere iki kısımda incelenir.

i. Geçici Kabul

Yapılan inşaat sözleşmesi hükümlerine göre işin kısmen tamamlanması durumunda inşaat sahibi tarafından kullanılmak istenilen seviyeye ulaştığını proje yöneticisinin belgelediği tarihte, yetkililer tarafından geçici kabul tutanağının onaylanmasıdır.

Geçici kabulün yapılabilmesi için müteahhit tarafından taahhüt edilen işin sözleşme hükümlerine uygun olarak tamamlandığını belirten bir yazı ile başvuruda bulunması gerekir. Başvuru tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde gerekli incelemeler yapılır herhangi bir kusur ve noksanlık bulunmaması halinde, “Geçici Kabul Tutanağı” düzenlenerek, yetkililer tarafından onaylanır. Böylece geçici kabul gerçekleşmiş olur.

ii. Kesin Kabul

Yapılan inşaat sözleşmesi hükümlerine göre sözleşmede belirtilen süre içerisinde işin tamamlanması ile müteahhidin, inşaat sahibine başvurarak “Kesin Kabul Tutanağı”nı imzalayıp inşaat işini teslim etme sürecidir.

Müteahhidin işin tamamlanmasını müteakip kesin kabul müracaatı sonucunda, yapı denetim kuruluşunun yaptığı incelemeler sonucunda kesin kabule uygun bulunması halinde “Kesin Kabul Teklif Belgesi” hazırlanır. Kesin kabul komisyonu tarafından yapılan incelemelerde herhangi bir kusur veya noksanlık bulunmadığı takdirde kesin kabul tutanağı düzenlenir. Tutanağın yetkililer tarafından onaylanması sonucu kesin kabul gerçekleşmiş olur.

3.2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET HESAPLARI

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardında belirtildiği üzere maliyet “Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.”

İşletmede üretilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip izlenmesi, etkin bir maliyet muhasebesinin varlığı ile mümkündür. Maliyet muhasebesi sisteminin tanımını “Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin

kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.” şeklinde yapabiliriz (Akdoğan, 2009).

3.2.1. Tekdüzen Hesap Planı’nda 7. Grup Hesapları’ nın Özellikleri

Tekdüzen Hesap Planı’nda 7. Grup maliyet hesaplarına ayrılmıştır. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır (Akdoğan, 1994). Maliyet hesapları 7/A ve 7/B seçeneklerine göre sınıflandırılmıştır. Daha çok 7/A seçeneği kullanılmaktadır. 7/A seçeneğinde giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defteri kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.

7/ A Maliyet hesaplarının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

I. Giderler Fonksiyonlarına Göre Gruplandırılmıştır

Bu seçenekte giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenmiştir. Gider çeşitleri ve gider yerleri de yardımcı defterde izlenmektedir.

Maliyet Hesap Gruplarının her biri defter-i kebir hesabı düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenmektedir

Böylece giderlerin fiili maliyet veya standart maliyet yöntemine göre izlenme imkânı bulunmaktadır. MSUGT hesap planında yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Gider Hesapları:

Bu hesaplar; dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.

Gider Yansıtma Hesapları:

Bu hesaplar, "fiili maliyetlerin" uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara (standartlara) göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

Fark Hesapları:

Bu hesaplar, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak kalıntısı verebilir.

Çeşit Esasına Göre Bölümleme:

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gider çeşitlerinin ana bölümlenmesi 7/A seçeneğinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Bu hesaplar tali hesaplar olarak kullanılır.

- 0- İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
- 1- İşçi Ücret ve Giderleri
- 2- Memur Ücret ve Giderleri
- 3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4- Çeşitli Giderler
- 5- Vergi Resim ve Harçlar
- 6- Amortisman Giderleri
- 7- Finansman Giderleri

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılan maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder.

Bu hesaplar kuruluşların bünyelerine uygun bir biçimde detaylandırılır. Gider çeşitleri hesaplarının sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılması mümkündür.

Sorumluluk Merkezine Göre Bölümleme:

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gider yerlerinin ana bölümlenmesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Esas Üretim Gider Yerleri.
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Araştırma Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri
- Finansman Gider Yerleri

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplaması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir. İnşaat işletmelerinde her bir proje bir sorumluluk merkezi olarak dikkate alınabilir.

II. Eş Zamanlı Kayıtlama

Düzenlemede eş zamanlı kayıt sistemi benimsenmiştir. Giderler doğdukları anda, ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken, aynı anda gider çeşitleri hesaplarına ve gider yeri hesaplarına da kaydedilmektedir.

Giderin doğuş anında muhasebe kaydı yapılırken, söz konusu giderin türü ile hangi sorumluluk merkezine ait olduğunun belirlenmesi ve buna göre ait olduğu fonksiyonel gider hesabına kaydedilmesi gerekir.

III. Yansıtma Hesapları ile Aktarma

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde giderler maliyetlere yansıtma hesapları aracılığı ile aktarılmaktadır. Fiili maliyet yönteminde, ilgili fonksiyonel gider hesaplarının borcunda bir ay içinde toplanan giderler ay sonlarında; yansıtma hesaplarının alacağı ile ilgili maliyet hesaplarının borcu karşılığında maliyetlere yansıtılır (standart maliyet yönteminin uygulanması durumunda maliyetlere aktarılan tutarlar standart maliyetler olur). Fonksiyonel gider hesapları ile bunların yansıtma hesapları yıl sonunda karşılaştırılarak kapatılır.

IV. Gider Bütünlüğünü Koruma

Tebliğ, maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde, hesap ayrılığı sistemini seçmiştir. Faaliyet giderleri de ilk kayıta 7. Grup hesaplarında yer almıştır. Dönem sonlarında yansıtma hesapları aracılığıyla 6. Grup'taki gider hesaplarına aktarılmaktadır.¹²

3.2.2. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

Bu seçenekte giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenmiştir. Gider çeşitleri ve gider yerleri de yardımcı defterlerde izlenmektedir. Maliyet hesap gruplarının, çeşitlerinin ve gider yerlerinin kod numaraları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

¹² Daha fazla bilgi için bkz. Akdoğan, 2009

- 70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
 - 700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
 - 701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
- 71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 - 710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı
 - 711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
 - 712. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
 - 713. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı
- 72. Direkt İşçilik Giderleri
 - 720. Direkt İşçilik Giderleri
 - 721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 722. Direkt İşçilik Ücret Farkları
 - 723. Direkt İşçilik Süre Farkları
- 73. Genel Üretim Giderleri
 - 730. Genel Üretim Giderleri
 - 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
 - 733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Giderleri
 - 734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
- 74. Hizmet Üretim Maliyeti
 - 740. Hizmet Üretim Maliyeti
 - 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
 - 742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
- 75. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
 - 750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
 - 751. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 752. Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları
- 76. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
 - 760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
 - 761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 762. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı
- 77. Genel Yönetim Giderleri
 - 770. Genel Yönetim Giderleri
 - 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı
- 78. Finansman Giderleri
 - 780. Finansman Giderleri
 - 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 782. Finansman Giderleri Fark Hesabı

Gider Hesapları dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.

Gider Yansıtma Hesapları fiili maliyetlerin uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara (standartlara) göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

Fark Hesapları önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak kalanı verebilirler.

1. 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

Bu grupta yer alan hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılır. Bu hesaplar Bağımsız Maliyet Muhasebesi Sistemi'ni tercih eden firmalarda kullanılır.

2. 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Bu grupta yer alan hesaplar, üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamulden ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar.

3. 72 Direkt İşçilik Giderleri

Bu grup mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya verilebilen işçilik giderleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

4. 73 Genel Üretim Giderleri

Bu grup, işletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

5. 74 Hizmet Üretim Maliyeti

Bu grup hizmet işletmeleri ile ilgilidir. Hizmet işletmelerinde 71, 72 ve 73 gruplarda yer alan hesaplar kullanılmaz. Bu hesaplar yerine bu gruptaki hesaplar kullanılır. Hizmet işletmelerinin üretim maliyetlerinin izlenmesinde kullanılan hesaplar bu grupta yer alır.

Taahhüt işleri yapan inşaat işletmeleri, taşıma sektörü vb. hizmet üreten firmalardan 71, 72 ve 73 grupları kullanmayan firmalar bu gruptaki hesaplar aracılığı ile maliyetlerini izlemektedirler.

6. 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Bu grup, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Türkiye Muhasebe Standartları'na göre araştırma faaliyeti, yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı denemelerdir. Geliştirme faaliyeti ise, ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, mamul, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımı araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

7. 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

Pazarlama fonksiyonunun gerektirdiği giderlerin izlenmesinde kullanılan, pazarlama, satış ve dağıtım ile ilgili gider yerlerinin toplandığı gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.

8. 77 Genel Yönetim Giderleri

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan işlemlerdir. İşletmenin yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından

oluşmaktadır. İşletmenin esas faaliyeti ile doğrudan ilişkili olan genel üretim ve pazarlama faaliyeti dışındaki genel giderleri de bu grupta takip edilmektedir.

9. 78 Finansman Giderleri

Bu grupta işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan, varlıkların ve varlıkların maliyetine eklenmiş bulunana faiz ve benzeri giderlerle, yansıtma ve fark hesapları yer almaktadır.

3.2.3. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde 7/B seçeneğinde, gider çeşitlerinin ana bölümlenmesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Bu uygulamada; giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır:

79. Gider Çeşitleri

790. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791. İşçi Ücret ve Giderleri

792. Memur Ücret ve Giderleri

793. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794. Çeşitli Giderler

795. Vergi, Resim ve Harçlar

796. Amortisman ve Tükenme Payları

797. Finansman Giderleri

798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

799. Üretim Maliyet Hesabı

Gider Çeşitleri hesaplarının işleyişi şöyledir:

Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790 – 797 No.lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

Üretim ve hizmet işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı” alacağı ile “799 Üretim Maliyet Hesabı” ve “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri”, “631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri”, “632 Genel Yönetim Giderleri”, “66 Finansman Giderleri” grubunun ilgili hesabına, “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “799 Üretim Maliyet Hesabı”, üretim işletmelerinde “151 Yarı Mamuller - Üretim” ve “152 Mamuller” hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na devredilerek kapatılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

3.3. ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

İnşaat işletmelerinde maliyet kavramını incelediğimizde maliyetler inşaat aşamasında ortaya çıkan inşaat üretim giderleri ve faaliyet giderlerinden oluşur. İnşaat maliyetlerinin izlenmesi ve sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmesi inşaat şirketinin niteliğine bağlı olarak değişmektedir. YAP-SAT inşaat işi ile uğraşan inşaat işletmelerinde maliyet muhasebesi kayıtları, üretim işletmelerine benzer niteliktedir. Ancak başkası adına iş yapan taahhüt işletmelerinde maliyet hesapları bir hizmet üretimi olduğu için farklı kaydedilmekte hizmet üretim maliyeti hesabı kullanılmaktadır. İnşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe kayıtları aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat İşlerinde Maliyet

Yap-Sat inşaat işletmeleri kendi adlarına konut ya da işyeri yapmaktalar ve aynı şekilde kendi adlarına satmaktadırlar. Bu bağlamda Özel (Yap-Sat) inşaat işletmelerinin üretim işletmeleri olarak nitelendirilebileceğini daha önce belirtmiştik. Bu nedenle özel inşaat işletmeleri maliyetleri belirlerken üretim işletmeleri ile benzer şekilde hesaplamalar ve politikalar belirleyecektir. Özel inşaat işletmeleri bu bağlamda 7/A ya da 7/B seçeneklerinden birini seçerek bu yönde maliyet muhasebelerini gerçekleştireceklerdir. Genel muhasebeden bağımsız bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturulmuş ise bağlantı hesapları da kullanılması gerekecektir.

- İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İlk madde ve malzemeler alındığında 15 grubundan “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabına borç kaydedilir. İlgili ilk madde ve malzeme üretime sevk edildiğinde 7/A seçeneğine göre 71 grubundan “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabına borç, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabının alacağına kaydedilir. Taahhüt işi yapan işletmelerde ise 710 no.lu hesap yerine “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kayıt edilir.

7/B seçeneğini kullanan işletmeler ise, “790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabına borç olarak kaydetmeleri gerekmektedir.

ÖRNEK:

Özel (Al sat) inşaat işi yapan MERT işletmesi bina inşaatında kullanılmak üzere 100.000 TL’lik çimentoyu peşin olarak satın almış ve tutarını banka hesabından ödemiştir. Ay içinde 32.000 TL’lik çimento A inşaatının yapımında kullanmıştır.

İlk madde ve malzeme niteliğindeki çimentonun alınmasıyla ilgili olarak yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	100.000		
001 Çimento			
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000		
102 BANKALAR		118.000	

7/A seçeneğine göre çimentonun üretime sevk edilmesiyle ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	32.000		
01 Çimento			
10 A İnşaatı			
150 İLK MAD. VE MALZEME		32.000	
001 Çimento			

Müteahhitlik yapan (Başkası adına inşaat yapan) işletmede ise kayıt aşağıdaki gibi olur:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	32.000		
01 Çimento			
10 A İnşaatı			
150 İLK MAD. VE MALZEME		32.000	
001 Çimento			

7/B seçeneğine göre çimentonun üretime sevk edilmesiyle ilgili kayıt ise aşağıdaki gibi olur:

790 İLK MAD. VE MALZ. GİD.	32.000		
01 Çimento			
10 A İnşaatı			
150 İLK MAD. VE MALZEME		32.000	
001 Çimento			

- İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

“İşçilik giderleri, direkt işçilik ve endirekt işçilik gideri olarak ayrılır. Bu giderlerden direkt işçilik giderleri, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.” (MSUGT hesap planı açıklamaları)

İşçi ücret ve giderlerinden "720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı"na yazılacak tutar, esas üretim gider yerlerinde (bazı sektörlerde yardımcı üretim gider yerleri de bu kapsamdadır) çalışan işçilere ait bazı işçilik giderleridir. İşçilik giderlerinin direkt sayılabilmesi için, üretilen mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilir nitelikte olması gerekir İnşaat işlerinde inşaatta çalışan ve hangi inşaatta ne kadar çalıştığı ölçülebilen işçilikler direkt sayılır.

Uygulamada işçiliklerin direkt ve endirekt oluşu hususunda tam bir birliğin olmadığı, direkt işçilik giderleri kapsamına farklı işçilik giderlerinin alındığı gözlemlenmektedir. Bazı sektörlerde, esas üretim gider yerinde çalışan işçilere ait her türlü işçilik giderleri "Direkt İşçilik" sayılırken, bazı sektörlerde bu konuda hassas davranılmakta ve sadece mamul veya hizmet maliyetine doğrudan yüklenebilen esas işçilikler (normal ücretler), fazla çalışma ücreti (zamsız kısmı) gece primi, üretim primi gibi, çalışma saati ile ilişkili olan giderler direkt sayılmaktadır. Bu işletmelerde, esas üretim gider yerinde çalışan işçilerin ikramiyeleri, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, izin ücretleri, sosyal güvenlik işveren payları, her türlü sosyal yardımlar endirekt işçilik sayılmakta ve "Genel Üretim Giderleri" hesabına kaydedilmektedir. Yardımcı hizmet gider yerinde çalışan işçilerin her türlü işçilik giderleri hiç tartışmasız endirekt sayılmakta ve "Genel Üretim Giderleri" hesabında muhasebeleştirilmektedir. Kuşkusuz inşaat işletmelerinde her inşaatta çalışan ve o inşaat maliyetine doğrudan verilebilen giderler direkt sayılmaktadır. Sadece ortak gider niteliğinde olanlar endirekt işçilik grubuna girmektedir. İşçi ücret ve giderleri, işçilerin çalıştığı gider yerleri göz önünde bulundurularak fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilir. Bu ilişki çeşit ve üretim gider yerleri bakımından aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Akdoğan, Sevilengül, s.677).

İŞÇİLİK GİDERLERİ

DEFTERİ KEBİR HESAPLARI	YARDIMCI DEFTER HESAPLARI	
FONKSİYONEL GİDER HESAPLARI	GİDER ÇEŞİDİ	GİDER YERLERİ
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	100 ESAS İŞÇİLİKLER (1) (Normal Ücretler) 101 GEÇİCİ ÇALIŞANLAR ÜCRETİ 102 TAŞERONLARA ÖDENEN İŞÇİLİK ÜCRETLERİ (2) 103 FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETLERİ 104 FAZLA ÇALIŞMA ÜCRET ZAMMI 110 ÜRETİM VE VERİMLİLİK PRİMLERİ 111 GECE PRİMİ (Vardiya Zammı)	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ (Bazı Özel Sektör Uygulamaları)	104 FAZLA ÇALIŞMA ÜCRET ZAMMI (3) 105 HAFTA TATİLİ VE GENEL TATİL ÜCRETLERİ 106 YILLAK İZİN ÜCRETLERİ 112 İKRAMİYELER 120 SOSYAL SİGORTA KURUMU İŞVEREN PAYLARI 127 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIK GİDERLERİ (1) 13 SOSYAL YARDIMLAR (5) 14 EĞİTİM VE STAJ GİDERLERİ 15 SAĞLIK GİDERLERİ 16 İŞÇİ YOLLUKLARI 19 DİĞER ÇEŞİTLİ İŞÇİ ÜCRET VE GİD.	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	İŞÇİ ÜCRET GİDERLERİ (100-199)	YARDIMCI ÜRETİM VE HİZMET GİDER YERLERİ

7/A seçeneğini kullanan kendi adına inşaat yapıp satan bir özel inşaat işletmesi için direkt işçilik giderleri “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenir. Taahhüt işi yapan başkası adına inşaat yapan işletmelerde ise bu tutarlar “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında izlenir. 7/B seçeneğinde ise “791 İşçi Ücret ve Giderleri” hesabında izlenir ve gider oluştuğunda bu hesaba borç olarak kaydedilir.

ÖRNEK:

MERT işletmesi inşaatında çalışan işçilerin Mart ayı toplam brüt ücreti 120.000 TL’dir. Bordrodan alınan bilgiler aşağıdaki gibi olsun:

SGK Primi: 16.800 TL

İşsizlik Sigortası: 1.200 TL

Damga Vergisi: 908 TL

AGİ: 6.088 TL

Gelir Vergisi: 15.300 TL (Brüt)

Asgari Geçim İndirimi Düşülmüş Gelir Vergisi: $15.300 - 6.088 = 9.212$ TL

Net Maaş: 85.792 TL

SGK Primi İşveren: 24.600 TL

İşsizlik İşveren Payı: 2.400 TL

7/A seçeneğine göre işçilik giderlerinin Mart ayı tahakkuk kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	147.000		
01 Bina İnşaatı			
10 İşçilik Giderleri			
10 Brüt Ücret	120.000		
11 SSK İşv. Payı	24.600		
12 İşsiz. İşv. Payı	2.400		
360 ÖDE. VERG. FON.		10.120	
10 Gelir Vergisi	9.212		
11 Damga Vergisi	908		
361 ÖDE. SOS. GÜV. KES.		45.000	
10 SSK İşçi	16.800		
11 İşsizlik İşçi	1.200		
12 SSK İşveren	24.600		
13 İşsizlik işveren	2.400		
335 PERSONELE BORÇLAR		91.880	
10 Net Ücret	85.792		
11 Asgari Geçim	6.088		

7/A seçeneğine göre işçilik giderlerinin Mart ayı tahakkuk kayıtları Taahhüt işi yapan işletmede ise aşağıdaki gibi olacaktır:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	147.000		
01 Bina İnşaatı			
10 İşçilik Giderleri			
10 Brüt Ücret 120.000			
11 SSK İşv. Payı 24.600			
12 İşsiz. İşv. Payı 2.400			
360 ÖDE. VERG. FON.		10.120	
10 Gelir Vergisi 9.212			
11 Damga Vergisi 908			
361 ÖDE. SOS. GÜV. KES.		45.000	
10 SSK İşçi 16.800			
11 İşsizlik İşçi 1.200			
12 SSK İşveren 24.600			
13 İşsizlik işveren 2.400			
335 PERSONELE BORÇLAR		91.880	
10 Net Ücret 85.792			
11 Asgari Geçim 6.088			

7/B seçeneğine göre ise kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	147.000		
01 Bina İnşaatı			
10 İşçilik Giderleri			
10 Brüt Ücret 120.000			
11 SSK İşv. Payı 24.600			
12 İşsiz. İşv. Payı 2.400			
360 ÖDE. VERG. FON.		10.120	
10 Gelir Vergisi 9.212			
11 Damga Vergisi 908			
361 ÖDE. SOS. GÜV. KES.		45.000	
10 SSK İşçi 16.800			
11 İşsizlik İşçi 1.200			
12 SSK İşveren 24.600			
13 İşsizlik işveren 2.400			
335 PERSONELE BORÇLAR		91.880	
10 Net Ücret 85.792			
11 Asgari Geçim 6.088			

- Taşeron Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat işletmeleri yaptıkları inşaatın bir bölümünü ya da nitelikli kısmını başka taşeron işletmelere devredebilirler. Bu durumda “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına borç olarak kaydedilir.

ÖRNEK:

Mert İşletmesi badana işlerini “B” taşeron firmasına devretmiştir. İlgili taşeron firma işçilik giderleri ile ilgili olarak 10.000 TL + KDV’lik faturayı işletmeye ibraz etmiştir. Fatura bedeli bankadaki hesaptan ödenmiştir.

7/A seçeneğine göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. HS.	10.000		
10 Bina			
20 Taşeron İşçilik			
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800		
102 BANKALAR		11.800	

Yukarıda da açıklandığı üzere işletme kendi adına yap- sat inşaat işi yapan bir işletme olmayıp taahhüt işi yapan bir işletme olsaydı 7/A seçeneğinde işlem 720 no.lu hesaba değil ‘**740 Hizmet Üretim Maliyeti**’ hesabına kaydedilecekti

7/B seçeneğine göre yapılacak kayıtlar ise aşağıdaki gibidir:

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS.	10.000		
10 Bina			
20 Taşeron İşçilik			
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800		
102 BANKALAR		11.800	

- Diğer İşletme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat işletmelerinde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında yapılan genel üretim giderleri niteliğindeki bazı gider çeşitleri de hangi inşaat işine ne kadar yapıldığı dağıtım ölçüsüne gerek kalmadan tespit edilebilen giderler olabilmektedir. Bu tür giderler Genel üretim gideri olmakla beraber inşaat projelerine herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan yüklenebildiğinden, direkt giderler olarak nitelendirilir ve yapıldıkları inşaat maliyetine doğrudan dahil edilir.

ÖRNEK:

Mert işletmesi sadece C inşaatında kullanılan su bedeli 20.000 TL + KDV’yi çek düzenleyerek ödemiştir.

7/A seçeneğine göre yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000		
10 Bina İnşaatı			
30 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler			
305 Su Gideri			
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD. EM.		23.600	

7/B Seçeneğine göre yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	20.000		
10 Bina İnşaatı			
305. Su Gideri			
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD. EM.		23.600	

3.3.2. Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Özel inşaat işletmelerinin de diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi dönem sonlarında envanter çıkarmaları ve dönem sonu finansal tablolarını düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Özel inşaat işletmeleri yürüttükleri inşaat faaliyetlerini aynı dönem içinde bitirebilir ya da bu faaliyetler bir sonraki döneme sarkabilir. Bu bağlamda yapılması gereken dönem sonu kayıtlarının buna göre düzenlenmesi gerekir. Aynı dönem içinde tamamlanmayan inşaat faaliyetlerinin “151 Yarı Mamuller” hesabında, yürütülen inşaat faaliyetlerinin tamamlanması durumunda ise “152 Mamuller” hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Özel inşaat işletmelerinde yürütülen inşaat faaliyetinin ay sonlarında ilgili üretim hesabına aktarımında kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

151. YARI MAMULLER – ÜRETİM	XXX	
151.01 İnşaat Projesi		
711. DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. YNS.		XXX
711.01 İnşaat Projesi		
721. DİREKT İŞÇİLİK GİD. YNS.		XXX
721.01 İnşaat Projesi		
731. GENEL ÜRETİM GİD. YNS.		XXX
731.01 İnşaat Projesi		

Yürütülen inşaat işlerinin tamamlanması durumunda “151 Yarı Mamuller” hesabından “152 Mamuller” hesabına maliyet tutarlarının aktarılması gerekecektir. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

152. MAMULLER	XXX	
152.01 İnşaat Projesi		
151. YARI MAMULLER ÜRETİM		XXX
151.01 İnşaat Projesi		

Dönem sonlarında yansıtma hesapları ile fonksiyonel gider hesapları karşılıklı olarak kapatılır:

31.12.20XX

711. DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. YNS.	XXX	
711.01 İnşaat Projesi		
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YNS.	XXX	
721.01 İnşaat Projesi		
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YNS.	XXX	
731.01 İnşaat Projesi		
710. DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.		XXX
710.01 İnşaat Projesi		
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		XXX
720.01 İnşaat Projesi		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		XXX
730.01 İnşaat Projesi		

3.3.3. Özel İnşaat İşletmelerinde Satışların Muhasebeleştirilmesi

Özel inşaat işletmeleri tarafından inşa edilerek tamamlanan yapılar (konut, dükkan, villa vb.) “151 Yarı Mamuller – Üretim” hesabından “152 Mamuller” hesabına alınır ve satış yapılmıncaya kadar da bu hesapta stok kalemi olarak izlenir. Satış fiilen gerçekleştirildiğinde ve satışa konu bina/ daire/ ofisin mülkiyet hakkı alıcısına teslim edildiğinde, ilgili mamul hesabından maliyet bedeli tutarı ile çıkartılarak “620 Satılan Mamul Maliyeti” hesabına aktarılır. Satış tutarı ise KDV tutarı ile birlikte tahsilat biçimine göre ilgili hesaplara borç kaydedilir, sonuç hesaplarından “600 Yurt İçi Satışlar” hesabına satış tutarı alacak kaydedilir, hesaplanan KDV tutarı da “391 Hesaplanan KDV” hesabına alacak kaydedilir.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	XXX	
152 MAMULLER		XXX
102 BANKALAR	XXX	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		XXX
391 HESAPLANAN KDV		XXX

Mevcut uygulamada; Özel inşaat işletmelerinin henüz inşaat devam ederken yaptıkları satışlar karşılığında tahsil ettikleri tutarlar, satış hesabına değil alınan avanslar hesabında muhasebeleştirilir.

Özel inşaat işletmelerinin, satış amaçlı olarak inşa ettikleri yapıları, kendi ihtiyaçları için de kullanmaları mümkündür. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydında, “152 Mamuller” hesabından “252 Binalar” hesabına maliyet bedeli üzerinden aktarma yapılacaktır. İşletme içi kullanım olduğu için hesaplanan KDV ve İndirilecek KDV hesaplarının kullanımına gerek duyulmamaktadır.

252 BİNALAR	152 MAMULLER	XXX	XXX

3.3.4. Özel İnşaat İşletmelerinde Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yapı sat işlerinde bazen müteahhitler arsayı sahibinden alarak kat karşılığı inşaat yapmakta ve anlaşılan miktardaki daireyi ya da iş yerini arsa karşılığında arsa sahibine vermektedir. Bu durumda inşaat maliyetlerinin hesabında bazı işlemlerin yapılması gerekir. Arsa (kat) karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa, inşaat maliyeti açısından ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilmektedir. Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapan işletme arsa bedelini “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabına kaydeder.

Arsa bedelinin bulunması için öncelikle inşaat üretim maliyetinin bulunması gerekir. İnşaat üretim maliyetinden arsa karşılığı verilecek gayrimenkullerin maliyeti arsa maliyeti olarak değerlendirilir. Arsa (kat) karşılığı yapılan inşaat işlerinde maliyet, arsa bedeli ile inşaat maliyetinin toplamından oluşur. İnşaat maliyeti ve varsa önceki dönem maliyetleri ile birlikte ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin toplamı toplam inşaat maliyetini verir. Konuyu bir örnek yardımı ile göstermeye çalışalım.

ÖRNEK:

Uğur İnşaat işletmesi arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapmaktadır. Bay Mustafa Gençosman 1.000 m² bir arsaya sahip olup Uğur İnşaat işletmesi ile arsa (kat) karşılığı sözleşme imzalamıştır. Arsa üzerine 100 m²’lik 20 daire ve 50 m²’lik 10 işyeri yapılacaktır. Sözleşmeye göre Bay Mustafa Gençosman’a arsa karşılığı 8 daire ve 4 işyeri verilecektir. Arsanın emsal bedeli 1.800.000 TL olarak belirlenmiştir.

Uğur İnşaat işletmesi 1 Aralık 2017 tarihinde inşaatla başlamış ve 15 Mayıs 2018 tarihinde inşaatı tamamlamıştır. 2017 yılında inşaat için yapılan gider 2.400.000 TL’dir. 2018 yılında yapılan giderler ise aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	=	1.500.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	=	600.000 TL
Genel Üretim Giderleri	=	300.000 TL
Toplam Üretim Giderleri	=	2.400.000 TL
Genel Yönetim Giderleri	=	150.000 TL

2017 yılı sonu itibarıyla 151 Yarı Mamul Üretim Hesabı kalanı aşağıda görüldüğü gibidir:

151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.	
2.400.000	

Yukarıdaki bilgilere göre Uğur İnşaat işletmesi 2018 yılında aşağıdaki kayıtları yapacaktır:

7/A seçeneğine göre:

1	710 D. İLK MADDE VE MALZEME GİD. HS. 01 Demir 740.100 İlk Mad. Mlz. Gid. 191 İNDİRİLECEK KDV HS 102 BANKALAR HS 02 x Bankası Demir ve çimento alımı	1.500.000 270.000 1.770.000	
2	720 D. İŞÇİLİK GİD. HS. 102 BANKALAR HS. 02 x Bankası İşçilik ücreti ödemesi	600.000 600.000	
3	730 GENEL ÜRETİM GİD. HS. 102 BANKALAR HS. 02 x Bankası Genel üretim giderleri için yapılan ödemeler	300.000 300.000	
4	770 GENEL YÖNETİM GİD. HS. 102 BANKALAR HS. 02 x Bankası Genel yönetim giderleri	150.000 150.000	

710 D. İLK MADDE VE
MALZEME GİD. HS

1500.000

720 D. İŞÇİLİK GİD. HS

600.000

730 GENEL ÜRETİM GİD. HS

300.000

770 GENEL YÖNETİM GİD HS

150.000

7/B seçeneğine göre:

1	790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HS. 01 Demir 02 Çimento 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 102 BANKALAR HS. x Bankası Demir ve çimento alımı	1.500.000 270.000	1.770.000
2	791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS. 102 BANKALAR HS. x Bankası İşçilik ücreti ödemesi	600.000	600.000
3	793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZ. HS. veya ÇEŞİTLİ GİDERLER HS. veya VERGİ RESİM VE HARÇ GİDERLERİ HS. 102 BANKALAR HS. 02 x Bankası Genel üretim giderleri için yapılan ödemeler	300.000	300.000
4	793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA VE HİZ. HS. veya 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER HS 102 BANKALAR HS. x Bankası Genel yönetim giderleri	150.000	150.000

Arsa Maliyetinin Kaydı

Arsa (kat) karşılığı inşaat işi yapan işletme arsa bedelini “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabına kaydedecektir.

Arsa bedelinin bulunması için öncelikle inşaat üretim maliyetinin bulunması gerekmektedir. İnşaat üretim maliyetinden arsa karşılığı verilecek gayrimenkullerin maliyeti arsa maliyeti olarak değerlendirilecektir.

İnşaat üretim maliyeti (arsa hariç) aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\begin{aligned}\text{İnşaat Üretim Maliyeti} &= 2017 \text{ Maliyeti} + 2018 \text{ Maliyetleri (DİMM + DİG + GÜG)} \\ &= 2.400.000 + 1.500.000 + 600.000 + 300.000 = 4.800.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{İnşaat Üretim Miktarı (Daire)} = 100 \text{ m}^2 \times 20 \text{ daire} = 2.000 \text{ m}^2$$

$$\text{İnşaat Üretim Miktarı (İşyeri)} = 50 \text{ m}^2 \times 10 \text{ işyeri} = 500 \text{ m}^2$$

$$\text{Toplam İnşaat Miktarı} = 2.000 \text{ m}^2 + 500 \text{ m}^2 = 2.500 \text{ m}^2$$

$$\text{Birim İnşaat Maliyeti} = 4.800.000 / 2.500 \text{ m}^2 = 1.920 \text{ TL} / \text{m}^2$$

Arsa sahibi Bay Mustafa Gençosman'a verilecek Daire ve İşyerlerinin Maliyeti:

$$\text{Daire Alanı} = 8 \text{ daire} \times 100 \text{ m}^2 = 800 \text{ m}^2$$

$$\text{İşyeri Alanı} = 4 \text{ işyeri} \times 50 \text{ m}^2 = 200 \text{ m}^2$$

$$\text{Toplam Alan} = 800 \text{ m}^2 + 200 \text{ m}^2 = 1.000 \text{ m}^2$$

Arsa Maliyeti = Mustafa Gençosman'a verilecek alan x Birim Maliyet

$$\text{Daire Maliyeti} = 800 \text{ m}^2 \times 1920 / \text{m}^2 = 1.536.000 \text{ TL}$$

$$\text{İşyeri Maliyeti} = 200 \text{ m}^2 \times 1920 / \text{m}^2 = 384.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Maliyet} = 1.000 \text{ m}^2 \times 1920 / \text{m}^2 = 1.920.000 \text{ TL}$$

Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletme için arsa maliyeti arsa karşılığı verdiği daire ve işyerlerinin inşaat maliyetidir. Daire ve işyeri teslimi sonucu bulunan maliyet 1.920.000 TL olup, bu arsa maliyetini oluşturmaktadır. Arsa ilk madde ve malzeme olarak değerlendirildiğinden yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

7/A seçeneğine göre:

1			
	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZEME GİD. HS.		1.920.000
	710.01 Arsa		
	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		1.920.000
	01 Mustafa Gençosman		
	Arsa maliyeti		

7/B seçeneğine göre:

1			
	790 İLK MADDE VE MALZEME GİD. HS.		1.920.000
	710.01 Arsa		
	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		1.920.000
	01 Mustafa Gençosman		
	Arsa maliyeti		

İnşaat Maliyetinin Bulunması ve Kaydı

Arsa (kat) karşılığı yapılan inşaat işlerinde maliyet, arsa bedeli ile inşaat maliyetinin toplamından oluşmaktadır. İnşaat maliyeti ve varsa önceki dönem maliyetleri ile birlikte ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur.

Örnek olarak Uğur İnşaat işletmesinin arsa karşılığı yaptığı inşaat işlerinin maliyeti şöyle olacaktır:

$$\begin{aligned}\text{İnşaat Üretim Maliyeti} &= \text{Önceki Dönem Maliyeti} + \text{Dönem Maliyetleri (DİMM + DİG} \\ &\quad + \text{GÜG)} \\ &= 4.800.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Arsa Payı Hariç İşletmeye Kalan Yerler Maliyeti} &= \text{Toplam Maliyet} - \text{Arsa Sahibine Verilen Yer} \\ &\quad \text{Maliyeti} \\ &= 4.800.000 - 1.920.000 \\ &= 2.880.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{Arsa Payı Dahil İşletmeye Kalan Yer Maliyeti} = 2.880.000 + 1.920.000 = 4.800.000 \text{ TL}$$

Uğur İnşaat işletmesine arsa (kat) karşılığı yapılan inşaat işinden 6 işyeri ve 12 daire kalmıştır:

$$\text{Daire Alanı} = 12 \text{ daire} \times 100 \text{ m}^2 = 1.200 \text{ m}^2$$

$$\text{İşyeri Alanı} = 6 \text{ daire} \times 50 \text{ m}^2 = 300 \text{ m}^2$$

$$\text{Toplam Alan} = 1.500 \text{ m}^2$$

$$\begin{aligned}\text{Birim (m}^2\text{) inşaat maliyeti} &= \text{İnşaat maliyeti} / \text{İnşaat alanı} \\ &= 4.800.000 / 1.500 \text{ m}^2 = 3.200 \text{ TL} / \text{m}^2\end{aligned}$$

$$\text{Daire maliyeti} = \text{Daire alanı} \times \text{Birim fiyatı} = 100 \text{ m}^2 \times 3.200 / \text{m}^2 = 320.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam daire maliyeti} = 320.000 \text{ TL} \times 12 \text{ daire} = 3.840.000 \text{ TL}$$

$$\text{İşyeri maliyeti} = \text{İşyeri alanı} \times \text{Birim fiyatı} = 50 \text{ m}^2 \times 3.200 / \text{m}^2 = 160.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam işyeri maliyeti} = 160.000 \text{ TL} \times 6 \text{ işyeri} = 960.000 \text{ TL}$$

İnşaat tamamlandıktan sonra üretilen yapılar işletme için mamul niteliği alır ve “152 Mamuller” hesabına aktarılması gerekir.

İnşaat tamamlandıktan sonra yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

7/A seçeneğine göre:

1	151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.	4.320.000	
	711 D.İ. VE MAL. GİD. YAN. HS.		3.420.000
	721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS.		600.000
	731 G.Ü.G. YANSITMA HS.		300.000
	2018 yılı üretim maliyetleri		
2	711 D. İLK MAD. VE MAL. GİD. YAN. HS.	3.420.000	
	721 D. İŞÇİLİK GİD. YAN. HS.	600.000	
	731 G.Ü.G. YANSITMA HS.	300.000	
	710 D. İLK MAD. VE MAL. GİD. HS.		3.420.000
	720 D. İŞÇİLİK GİD. HS.		600.000
	730 G.Ü. GİDERLERİ HS.		300.000
	Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması		

Not: Direkt ilk madde ve malzeme giderleri toplamı arsa payı ile birlikte $1.500.000 + 1.920.000 = 3.420.000 \text{ TL}$ olmuştur.

7/B seçeneğine göre:

1	799 ÜRETİM MALİYETİ HS. GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS. 20xx yılı üretim maliyetleri	4.320.000	4.320.000
2	151 YARI MAMUL ÜRETİM HS. 799 ÜRETİM MALİYETİ HS. 20xx yılı üretim maliyeti	4.320.000	4.320.000
3	798 GİDER ÇEŞİTLERİ YAN. HS. İLK MADDE VE MALZEME HS. İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS. DIŞ. SAĞ. FAY VE HİZ. HS. veya ÇEŞİTLİ GİDERLER HS. Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması	4.320.000	3.420.000 600.000 300.000

Tamamlanan kat karşılığı inşaat işleri mamul niteliği kazandığında yarı mamuller hesabından “152 Mamuller” hesabına alınır

1	152 MAMULLER HESABI HS. 01 Arsa Karşılığı Verilecek Gayrimenkuller 01.Daire 02.İşyeri 10 İşletmeye Kalan Gayrimenkuller 01 Daire 02 İşyeri 151 YARI MAMUL ÜRETİM HS. 01 2017 Yılı Maliyetleri 01 2018 Yılı Maliyetleri Tamamlanan inşaatların mamullere alınması	1.920.000 1.536.000 384.000 4.800.000 3.840.000 960.000 2.400.000 4.320.000	6.720.000 6.720.000
---	--	--	------------------------

Arsa sahibi ile arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletme arasında yapılan sözleşme gereği, inşaat işleri tamamlanıp mamuller hesabına alındığında sözleşmede belirlenen bağımsız yerlerin, gayrimenkullerin arsa sahibine teslim edilmesi gerekir. **Bu teslimler Katma Değer Vergisi’ne tabidir.**

3.4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

İnşaat taahhüt işleri önceki bölümlerde de açıklandığı üzere başkası adına yapılan inşaat ve onarım işleridir. Bu işler, başkası adına yapıldığından bu işleri yapanlar hizmet üretmekte dolayısıyla hizmet üreten işletmeler olarak işlem görmektedirler. Taahhüt işleri yıllara yaygın olarak birden fazla dönemlerde yapılacağı gibi, aynı takvim yılı içinde işe başlanıp bitirilmesi de mümkündür. Taahhüt işlerinin gerek vergilendirilmesi gerekse muhasebeleştirilmesi açısından yıllara yaygın olarak yapılması ya da işin aynı yılda tamamlanmasına göre bazı farkları bulunmaktadır. Aynı şekilde kendi adına iş yapan inşaat işletmeleri ile başkası adına iş yapan taahhüt işletmelerinin muhasebe kayıtlarında ve vergilendirilme olaylarında farklar vardır. Taahhüt işi yapan firmalar hizmet işletmesi olduğundan maliyetlerin izlenmesinde “740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ” hesabını kullanmaktadır, oysa kendi adına inşaat yapıp satan firmalar üretim işletmesi niteliğindedir ve inşa ettikleri yapıları kendi stoklarında raporlamaktadırlar. Bu firmalar maliyetlerinin izlenmesinde 710, 720, 730 no.lu fonksiyonel gider hesaplarını kullanırken, başkaları adına taahhüt işi yapan inşaat firmaları 740 no.lu hizmet üretim maliyeti hesabını kullanmaktadır.

3.4.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt ve onarım projelerinin bir kısmı yıllara yaygın olmakla beraber bazı projeler aynı yıl içerisinde başlanıp bitirilebilmektedir. Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri aynı yıl içinde başlanıp bitirildiğinden normal hizmet üretim işlemlerinden bir farkı yoktur. Bu tür işletmelerde, hizmete ilişkin maliyetler “740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ” hesabında izlenmektedir. İşin başlaması ve bitimi aynı takvim yılında gerçekleştiğinden dönemin gelir ve giderinin eşleşmesinde bir sorun yaşanmamakta ve iş bitiminde “740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ” hesabında biriken tutarlar “741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA” hesabı alacağıyla “622 SATILAN HİZMET ÜRETİM MALİYETİ” hesabına aktarılmaktadır. İşle ilgili olarak tahsil edilen veya edilecek olan tutarlar ise “600 YURT İÇİ SATIŞLAR” hesabında muhasebeleştirilmektedir.

ÖRNEK:

Başkası adına iş yapan Güneş İnşaat ve Taahhüt işletmesi, Belediye ile yaptığı sözleşme gereği, Belediye adına şehir girişlerinin iki noktasına Osmanlı mimarisi ile uyumlu iki kapı yapılması hususunda anlaşma yapmıştır. Her kapının bedeli için 5.500.000 TL ve 55.000 TL KDV tahsil edilecektir. İnşaata Mart ayında başlanmış, Haziran ayında iş bitmiş ve kesin kabul yapılmıştır. Hakediş raporu düzenlendikten sonra Güneş işletmesine inşaatın sözleşme tutarı ödenmiştir. İnşaatlarla ilgili maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir:

	Doğu Kapısı	Batı Kapısı	Toplam
Direkt ilk madde ve malz. Gid.	2.500.000 TL	2.200.000 TL	4 700.000 TL
Direkt İşçilik giderleri	1.000.000 TL	1.000.000 TL	2.000.000 TL
Genel Üretim giderleri	1.400.000 TL	1.300.000 TL	2.700.000 TL
- Dışarıdan sağ. Fay. ve Hiz.			
- Çeşitli Giderler			
- Vergi Resim Harçlar			
- Amortismanlar			
Toplam	4.900.000 TL	4.500.000 TL	9.400.000 TL

Bu bilgilere göre giderler yapıldıkça inşaat süresince yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Mart-Haziran		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		9.400.000
10 DOĞU KAPISI İNŞAATI	4.900.000	
Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.	2.500.000	
Direkt İşçilik Giderleri	1.000.000	
Genel Üretim Giderleri	1.400.000	
- Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hiz.		
- Çeşitli Giderler		
- Vergi Resim ve Harçlar		
- Amortismanlar		
20 BATI KAPISI İNŞAATI	4.500.000	
Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.	2.200.000	
Direkt İşçilik Giderleri	1.000.000	
Genel Üretim Giderleri	1.300.000	
- Dışarıdan Sağ. Fay ve Hiz.		
- Çeşitli Giderler		
- Vergi Resim ve Harçlar		
- Amortismanlar		
İLGİLİ Hesaplar		9.400.000
Haziran		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		9.400.000
10 DOĞU KAPISI	4.900.000	
20 BATI KAPISI	4.500.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
YANSITMA HESABI		9.400.000
10 DOĞU KAPISI	4.900.000	
20 BATI KAPISI	4.500.000	
İş bitiminde hizmet üretim maliyetinin satılan hizmet maliyetine aktarımı		
/		
/		
102 BANKALAR		11.110.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		11.000.000
10 DOĞU KAPISI	5.500.000	
20 BATI KAPISI	5.500.000	
391 HESAPLANAN KDV		110.000
Sözleşme bedelinin tahsili		
/		

3.4.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi

Başkaları adına yapılan inşaat taahhüt işlerinin başladığı yılda değil de izleyen yıllarda tamamlanması, muhasebeleştirme işlemlerinde farklı uygulamaları gerekli kılar. Muhasebede maliyet ve gelirin doğru eşleşmesi, dönemsellik ilkesi gereğidir. Bu nedenle yapılan maliyetlerin kayda alınması gerekse sözleşme gelirin dönemlere kaydedilmesi önem taşımaktadır. Vergi uygulamalarında özellikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir*” ifadesi muhasebeleştirmede, yapılan maliyetlerin ve alınan hakediş tutarlarının bekletilmesini ve iş bitiminde sonuç hesaplarına aktarılmasını öngörmektedir. Aynı şekilde Maliye Bakanlığının Yayınlayıp 1994 yılında yürürlüğe koyduğu MSUGT de bu esas benimsenmiştir. Dolayısıyla hesap planında buna yönelik hesaplar açılmıştır. Oysa TFRS 15 Hasılat Standardında her yıl gelir ve giderin tespiti öngörüldüğünden, işin tamamlanma oranına göre gelirin dönemlere dağıtılması gerekliliğini açıklamaktadır. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlemlerinde iki muhasebeleştirme esası bulunmaktadır.

1- İş bitiminde gelirin tespitini esas alan yöntem

2- İşin tamamlanma düzeyine (oranına) göre dönemsel olarak gelir ve giderlerin kaydını esas alan yöntem

Birinci yöntem, Vergi Usul Kanununda ve MSUGT’de öngörülen yöntemdir. İkinci yöntem ise Türkiye muhasebe standartlarında gerek TFRS 15 Hasılat Standardında gerekse BOBİ FRS’nin 5. Bölüm Hasılat Standardında uygulanması istenen yöntemdir. TFRS 15 ve BOBİ FRS’nin 5. Bölümü Türkiye Muhasebe Standartları açıklanırken ileride detaylı olarak örneklerle ayrıca açıklanacaktır.

Yöntemler hakkında özet bilgiler ve muhasebeleştirilmede kullanılacak hesaplar aşağıda açıklanmıştır.

i. İş Bitiminde Gelirin Tespitini Esas Alan Yöntemin (Tamamlanma Yöntemi) Muhasebeleştirilme Esasları

Bu yöntemde, inşaat sözleşmesine bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, maliyet, gider ve kârın (zararın) kayda alınması için söz konusu işin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmiş olması diğer bir deyişle geçici kabulün yapılması gerekmektedir. İnşaat sözleşmesi ile ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği durumlarda bu yöntem tercih edilmektedir. Türkiye uygulaması bu yönetime göre kayıtlarını yaparken Dünya uygulamaları tamamlanma oranını esas alan yöntemin kullanılmasını tercih etmektedir. Türkiye’de de muhasebe standartlarını uygulayan firmalar finansal raporlamada işin tamamlanma düzeyine göre dönemsel olarak gelirin ve maliyetlerin raporlanmasını yapmak mecburiyetindedirler.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde, hesap planında, Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyet unsurlarının aktifte muhasebeleştirilmesi için 17. Grupta aşağıdaki hesaplar açılmıştır. Hakediş raporlarına göre yapılan işin bedeli olarak tahsil edilen tutarlar ise pasifte 35. Grupta “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarında izlenmektedir. Her iki hesap grubu da iş bitimine kadar açık kalmakta geçici kabulün yapılmasıyla 17. Grup “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına, “Alınan hakediş tutarları” ise “600/601 Satışlar” hesabına devir edilerek kapatılmaktadır.

17. Grup, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesapları kapsar.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır.

170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESAPLARI

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

- 170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESAPLARI

Niteliği ve İşleyişi

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar proje bazında izlenir. İşletmenin inşaat işini yap-sat olarak yapması durumunda üretim işletmesi niteliği taşıdığından maliyetlerin oluşumu bu hesaplarda değil "151 Yarı Mamuller-Üretim" hesabında izlenir. Diğer taraftan işletmenin kullanmak üzere inşa ettiği binanın maliyeti ise "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenir.

170- 177 kodları şirketlerin tercihine bırakılmıştır. Bazı firmalar yıllara yaygın işlerinin izlenmesi için üç dört defterikebir hesabı kullanırken bazı firmalar sadece 170 no.lu hesabı kullanmayı ve maliyeti hesaplanacak ihale veya ihale bölümleri için ayrı tali hesaplar açmayı tercih etmiştir. İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkân vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda, her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defteri kebir hükmündedir. Hesap 2'nci tali hesap düzeyinde de gider çeşitlerine göre bölümlenebilir. Hesabın bölümlenmesi "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına paralel olur (Akdoğan, Sevilengül, s.216-218).

170 no.lu hesap iş bitinceye kadar işletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderlerin izlenmesinde kullanılır. Dönem içinde "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında izlenen maliyet unsurları dönem sonlarında iş bitmediği için aktifleştirilmek üzere "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesaba devredilirler. Aynı şekilde faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden dönem gideri olarak yazılmayıp da bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları da aktifleştirilmek üzere bu hesaba aktarılır. "751, 761, 771 ve 781" kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında ortak giderlerden inşaat maliyetlerine düşen paylar 170-177 no.lu hesaplara borç kaydedilir.

170-177 no.lu hesaplarda biriken maliyet, geçici kabulün yapılması ile "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir. Faaliyet giderleri ile ilgili olan tutarlar ise bu hesapların alacağı karşılığında 630, 631, 632, 660 ve 661 no.lu hesaplardan ilgili olanın borcuna aktarılır.

Alınan hakediş tutarları ise pasifte yükümlük olarak "350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesabında izlenir.

İş bitiminde, 170 noçlu hesaplar satılan hizmet maliyetine devredilirken, "350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesabında toplanan gelirler ise "600-601 Yurt içi/Yurt dışı Satışlar" hesabına devredilerek yapılan işin kâr veya zararı hesaplanır.

ÖRNEK:

İşletme taahhüdü altındaki A baraj inşaatı için 50.000 TL'lik demir satın almıştır. Demir bedeli ve KDV banka üzerine verilen bir çekle ödenmiştir. Demir şantiyeye kullanılmak üzere teslim edilmiştir.

...	...		
150 İLK MADDE VE MALZEME	50.000		
Şantiye deposu			
Demir			
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000		
103 VERİLEN ÇEKLER VE		59.000	
ÖDEME EMİRLERİ			
103.00 Verilen TL Çekler ve			
Ödeme Emirleri <u>59.000</u>			
/			

Dönem içinde yapılan giderlerin "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında toplanması:

.../.../...		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	50.000	
740.10 A Baraj İnşaatı		
740.100 Malzeme Giderleri <u>50.000</u>		
150 İLK MADDE VE MALZEME		50.000
Şantiye Deposu		
Demir		
/		

a) Dönem sonlarında yapılan inşaat giderlerinin "170 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri" hesabına devredilmesi (İnşaat giderinin 80.000 TL'ye ulaştığı varsayılmıştır (740 no.lu hesabın borç toplamı).):

.../.../...		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	80.000	
170.10 A Baraj İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		80.000
/		

Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edildiğinden, (GVK md.44) geçici kabulün yapılması ile bu hesapta biriktirilen direkt inşaat ve onarım maliyetleri "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına, dönem gideri niteliğinde olanlar ise ilgili faaliyet gideri hesabına devredilir.

ÖRNEK:

"170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri - B Hastane İnşaatı" hesabında biriken toplam maliyet 55.400.000 TL ve "B Hastane İnşaatı" için alınan hakedişlerin toplam tutarı ise 60.000.000 TL'dir. Söz konusu hastane inşaatının geçici kabulü yapılmıştır. 170 no.lu hesapta toplanan giderlerden 2.200.000 TL'si genel yönetim giderlerinden, 1.800.000 TL'si de finansman giderlerinden oluşmaktadır. Geçici kabulde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

...	...	...
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	51.400.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.200.000	
660 KISA VAD. BORÇLANMA MALİYETLERİ	1.800.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		55.400.000
...	...	...
350 ALINAN HAKEDİŞLER 350.10 B Hastane İnşaatı	60.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 600.10 B hastanesi İnşaatı		60.000.000
/		

Geçici kabul yapıldıktan (iş bitim tarihinden) sonra bu işle ilgili olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, giderin yapıldığı veya gelirin elde edildiği dönemin sonuçlarında gösterilir (GVK md.44). Geçici kabulün daha önceki yıllarda yapılmış olması durumunda daha sonra ortaya çıkan gelir ve giderler ortaya çıktığı dönemde "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" veya "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar" hesaplarında izlenebilir (Akdoğan, Sevilengül, s.209).

ÖRNEK:

Bir önceki dönemde geçici kabulü yapılan "A Okulu İnşaatı" ile ilgili olarak bu dönemde kesin kabulün yapılması için 136.400 TL'lik harcama yapılmış ve 178.580 TL hakediş alınmıştır.

...	...	...	...
102 BANKALAR	210.724		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		178.580	
649.10 Okul İnşaatı Hakedişleri			
HESAPLANAN KDV		32.144	
...	...	...	...
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	136.400		
659.10 Okul İnşaatı Giderleri			136.400
102 BANKALAR		136.400	
/			

- 178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI**Niteliği ve İşleyişi**

Bu hesap enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemlerde kullanılır. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde iş bitimine kadar yapılan harcamalar 17. Grupta alınan hakedişler de 35. Gruptaki hesaplarda bekletildiğinden yüksek enflasyon dönemlerinde bu tutarların satın alma güçlerinde kayıplar olur. Bu bakımdan söz konusu hesapların düzeltilmesi gerekir. Düzeltme farkları henüz iş bitip kar-zarar hesaplanmadığından geçici kabul yapılmıyaya kadar aktifte bekletilir.

Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanının aktarılmasıyla proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır

"697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır." (MSUGT hesap planı açıklamaları)

Enflasyon düzeltmesine gidildiği dönemlerde yıllara yaygın inşaat ve onarım harcamaları ile alınan hakedişlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar "697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme" hesabında toplanır. O dönemdeki düzeltmelerin sonucu olumsuz ise (697 no.lu hesap borç kalanı vermişse) toplam düzeltme farkları 697 no.lu hesabın alacağı karşılığında bu hesaba aktarılır. İzleyen dönemlerde 697 no.lu hesapta olumlu fark oluşursa söz konusu hesaptaki tutar önce bu hesaptaki tutardan düşülür. Olumlu fark bu hesaptaki tutardan daha büyükse; bu hesaptaki tutarın mahsubundan sonra kalan olumlu fark "358 Yıllara Yaygın Enflasyon Düzeltme" hesabına kaydedilir. Geçici kabule kadar oluşabilecek olumlu farklarla karşılanamayan olumsuz düzeltme farkları işin geçici kabulü yapıldığında, "658 Enflasyon Düzeltmesi Farkları" hesabına aktarılmasıyla dönemin sonuçlarına yansıtılır ve bu hesap kapatılır (Akdoğan, Sevilengül, 2007).

ÖRNEK:

Dönem içinde yıllara yaygın bir inşaat işi ile ilgili olarak yapılan harcamalar ile alınan hakedişlerin enflasyon düzeltme farkları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.¹³

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	2.840.000 TL
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	5.270.000 TL

31/12/...		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	2.840.000	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME		2.840.000
<i>Harcamaların düzeltilmesi</i>		
31/12/...		
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME	5.270.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		5.270.000
<i>Hakedişlerin düzeltilmesi</i>		
.../.../...		
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME	2.430.000	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME		2.430.000
<i>Net düzeltme farklarının aktarılması:</i> $5.270.000 - 2.840.000 = 2.430.000$		
/		

Geçici kabul yapıldığında bu hesabın kalanının 9.870.000 TL olduğu varsayılırsa aşağıdaki gibi bir kayıt yapılarak “178 Yıllara Yaygın İnşaat Düzeltme” hesabı kapatılacaktır.

.../.../...		
658 ENFLASYON DÜZELTME ZARARLARI	9.870.000	
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME		9.870.000
/		

¹³ Enflasyon muhasebesi uygulamaları hakkında daha fazla bilgi için bkz. Akdoğan, 2004

- 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR**Niteliği ve işleyişi**

“Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.” (MSUGT hesap planı açıklamaları)

Hesabın kalanı 170-177 no.lu hesapların kalanları ile birlikte inşaat ve onarım taahhüt işlerine bağlanmış fon miktarını gösterir

Taşeronlara avans verildiğinde bu hesaba borç, avansın taşeronun yaptığı işe mahsubunda ise alacak kaydedilir.

ÖRNEK:

İşletme ambar binası inşaatını üstlenmiştir. Taahhüdü altındaki ambar binasının inşaatında bazı işleri yaptırmak üzere taşeronla anlaşmış ve bu amaçla taşeronuna 45.000 TL avansı banka hesabından ödemiştir. Taşeron 60.000 TL’lik işi tamamlayıp teslim etmiştir.

a) Avansın bankadan ödenmesi:

...	...	...
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	45.000	
179.33 Depo Binası		
179.330 B Taşeron Şir. <u>45.000</u>		
102 BANKALAR		45.000
/		

b) Avansın mahsubu:

...	...	...
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	60.000	
740.10 Depo Binası İnşaatı		
740.20.109 Taşeron Ödemeleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800	
191.10 Mal ve Hizmet Alımları KDV		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR		45.000
179.33 Depo Binası		
179.330 B Taşeron Şir. <u>45.000</u>		
327 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		25.800
327.10 Taşeronlara Borçlar		
327.330 B Taşeron Şir. <u>25.800</u>		
/		

Taşeronlara verilen Türk lirası avanslar kayıtlı değerleri ile değerlendirilir. Yabancı ülkelerdeki inşaatlar için verilen yabancı paralı avanslar, yabancı paralı alacakların değerlemesi gibi yapılır.

- 35. GRUP YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

Bu grup, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendiği işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında, aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar. 17. Grup'ta olduğu gibi 350-357 hesap kodu aralığında proje bazında ayrı defteri kebir hesapları kullanılabilir.

- 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

Başkalarına karşı inşaat ve onarım işi yapılmasını üstlenen işletmelerin, yüklenimleri altındaki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, gerçekleştirdikleri kısım için düzenlenen hakedişler karşılığında, nakden veya hesaben aldıkları paralar, işin bitiminde katlanılan maliyetle karşılaştırılmak (eşleştirilmek) üzere Satış Hasılatı hesaplarına aktarılınca kadar bu hesapta tutulur. Yapılan işe karşılık olmayan ihzarat avansı gibi tahsilatlar bu hesaba alınmaz. Bu tür tahsilatlar "340 Alınan Sipariş Avansları" hesabında açılacak bu konuya özel tali hesaplarda izlenir.

Mevcut uygulamada, yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerine ilişkin gerek maliyet bedelleri gerekse hakediş bedelleri V.U.K.'nın öngördüğü "kârın işin tamamlanmasında ölçülmesi" esasına göre muhasebeleştirilmektedir. Geçici kabul yapıncaya kadar katlanılan maliyetler 17. Grup'ta biriktirilirken, alınan hakediş tutarları da bu gruptaki hesaplarda biriktirmektedir. Geçici kabulde işin tamamlandığı kabul edilerek, 17. Grup'taki maliyetler, Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 35. Grup'taki alınan hakediş bedelleri ise Yurt İçi / Yurt Dışı Satış hesaplarına aktarılarak eşleştirilmekte ve kâr veya zarar hesaplanmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları'nda ise uygulama farklı olmaktadır. TFRS 15 Hasılat Standardına göre maliyetler ve alınan hak ediş bedelleri "işin tamamlanma yüzdesine göre" sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Böylece dönemsellik ilkesine uyum sağlanmakta ve her dönemin gelir ve giderleri ölçülerek eşleştirilmektedir (Akdoğan, Sevilengül, s.453).

"...inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabülü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir." (MSUGT hesap planı açıklamaları)

ÖRNEK:

B işletmesi C anonim şirketi ile üç yılda tamamlanması beklenen bir bina inşaatını 70 milyon TL ye yapmak üzere bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme gereğince işletme 500.000 TL ihzarat avansı almıştır. Avanstaki (%3) 15.000 TL Gelir vergisi kesilmiştir. Söz konusu bina inşaatı ile ilgili olarak aşağıdaki işlemler yapılmıştır (KDV %18).

a) İlk hakediş 4.000.000 TL olarak düzenlenmiştir. Bu hakedişten ihzarat avansı mahsup edilmiştir.

b) İkinci hakedişte toplam iş tutarı 34.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

c) Binanın geçici kabülü yapılmış ve kalan tutar B işletmesine ödenmiştir.

Muhasebe kayıtları:

a. İlk hakedişin kaydı:

Hakediş tutarı	4.000.000
İhzarat Avansı Mahsubu	(500.000)
Kalan	3.500.000
KDV	4.000.000 x 0,18
	720.000
Toplam	4.220.000
Vergi kesintisi	3.500.000 x 0,03
	(105.000)
Tahsil Edilecek Tutar	4.115.000
İhzarat avansının tahsili	

...	...	...
102 BANKALAR	485.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		
295.01 Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi- Bina İnşaatı	15.000	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		500.000
/		

a) Birinci hakediş tutarının kaydı:

/		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	4.115.000	
127.70 İnşaat Taahhüt İşlerinden Alacaklar		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		
295.01 Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi Bina İnşaatı	105.000	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		
340.10 Taahhüt İşlerinden Alınan Avanslar	500.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ ... Bina İnşaatı		4.000.000
391 HESAPLANAN KDV Bina İnşaatı		720.000
/		

Hakediş bedelinin tahsili ve tutarın Banka hesabına yatırılması:

...	...	...
102 BANKALAR	4.115.000	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR Taahhüt İşlerinden Alacaklar		4.115.000
/		

b) İkinci hakedişin kaydı:

Yapılan İşin Toplam Tutarı	34.000.000
Birinci Hakedişin Düşülmesi	<u>(4.000.000)</u>
Kalan	30.000.000
KDV 30.000.000x0,18	<u>5.400.000</u>
Toplam	35.400.000
Vergi Kesintisi 30.000.000x0,03	<u>(900.000)</u>
Tahsil Edilecek	34.500.000

.../.../...		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	34.500.000	
127.70 İnşaat Taahhüt İşlerinden		
Alacaklar <u>320.085,25</u>	900.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		
295.01 Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi		
... Bina İnşaatı		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT		
VE ONARIM HAKEDİŞ		
BEDELLERİ		30.000.000
... Bina İnşaatı		
391 HESAPLANAN KDV		
391.00 Bina Satış Üzerinden		5.400.000
Hesaplanan KDV		
/		

Hakediş bedelinin tahsili ve tutarın Banka hesabına yatırılması:

.../.../...		
102 BANKALAR	34.500.000	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		34.500.000
Taahhüt İşlerinden Alacaklar		
/		

c) Geçici kabulün kaydı - son hakediş raporunun kaydı:

Yapılan İşin Toplam Tutarı	70.000.000
Birinci ve İkinci Hakedişin Düşülmesi	<u>(34.000.000)</u>
Kalan	36.000.000
KDV 36.000.000 x 0,18	<u>6.480.000</u>
Toplam	42.480.000
Vergi Kesintisi 36.000.000 x 0,03	<u>(1.080.000)</u>
Tahsil edilecek	41.400.000

...	...	...
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	41.400.000	
127.70 İnşaat Taahhüt İşlerinden Alacaklar		
320.085,25	1.080.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		
295.01 Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi		
... Bina İnşaatı		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		36.000.000
... Bina İnşaatı		
391 HESAPLANAN KDV		6.480.000
391.00 Bina Satış Üzerinden Hesaplanan KDV		
/		

Hakediş bedelinin tahsili ve tutarın Banka hesabına yatırılması:

...	...	...
102 BANKALAR	41.400.000	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		41.400.000
Taahhüt İşlerinden Alacaklar		
/		

Geçici kabul ile yıllara yaygın inşaat ve hakediş bedelleri hesabının kapatılarak dönem sonuçlarından satış hesabına aktarımı:

.../.../...		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ ... Bina İnşaatı	70.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR ... İnşaatı hakedişleri		70.000.000
/		

İşin maliyetinin satışların maliyeti hesaplarına aktarılması (170 no.lu hesapta biriken direkt inşaat maliyetlerinin 56.000.000 TL olduğu varsayılmıştır):

.../.../...		
622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ ... Bina İnşaatı	56.000.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ ... Bina İnşaatı		56.000.000
/		

- Kâr üzerinden ödenecek vergilerden indirilme süresi 1 yılın altına inen peşin ödenmiş vergilerin kısa vadeli hesaplara aktarılması

.../.../...		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 193.01 Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi	2.085.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR-Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi		2.085.000
/		

Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasında ise alınan hakediş bedellerinin dönem sonuçlarına yansıtılması farklı esaslara göre yapılmaktadır.

“TFRS 15 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı hükümlerine göre; alınan hakediş bedelleri; işin tamamlanma düzeyine veya gelirin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda, yapılan maliyet tutarında dönemlere gelir olarak yansıtılmaktadır. Oysa mevcut uygulamada; geçici kabul yapıncaya kadar alınan hakediş tutarları pasifte bu hesapta bekletilmekte, ancak iş tamamlanıp geçici kabul yapıldığında sonuç hesaplarına gelir olarak aktarılmaktadır.

- 358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

Yıllara yaygın inşaat maliyetlerinde olduğu gibi 178 no.lu hesap paralelinde yüksek enflasyon dönemlerinde yapılan düzeltme kayıtlarında enflasyon düzeltme hesabının alacak kalanı vermesi durumunda geçici kabul yapıncaya kadar farkların bekletildiği hesaptır.

“Bu hesap “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın alacak kalanının aktarılacak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

“697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan “648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları” hesabına aktarılır.” (MSUGT hesap planı açıklamaları)

ii. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin İşin Tamamlanma Düzeyine (Oranına) Göre Gelirin Dönemlere Dağıtılmasında İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilme Esasları

TFRS 15 Hasılat Standardı; yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerinin ve alınan hakediş bedellerinin nasıl muhasebeleştirileceğini, finansal tablolarda nasıl raporlanacağını açıklamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde, işin başlaması ile tamamlanması farklı dönemlere yayılmaktadır. Bu nedenle inşaat işletmelerinde maliyetlerin ve gelirin inşaat işlerinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılması muhasebe uygulamasının en özellikli konusunu oluşturmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki uygulamadan farklı olarak, yapılan harcamaları ve alınan hakediş bedellerini iş bitimine kadar aktif ve pasifte bekletmemekte, sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeylerinin esas alınarak maliyetlerin ve gelirlerin inşaat işlerinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılmasını öngörmektedir.

Bu yöntemde; inşaat maliyetlerinin ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde uyulacak esaslar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

1- İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa;

- İnşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşme faaliyetinin tamamlanma düzeyi esas alınarak gelir ve gider olarak tablolara yansıtılır.

- İnşaat sözleşmesine ilişkin beklenen zararlar da katlanıldığında gider olarak muhasebeleştirilir.

Sözleşme sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının varlığı gerekir:

i- Sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde;

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (tahmin edilebilmesi)
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- Bilanço tarihinde sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile sözleşmenin tamamlanma düzeyinin (yüzdelerinin) güvenilir biçimde belirlenmesi ve
- Katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması gerekir.

ii- Maliyet artı kâr sözleşmesinde;

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması
- Sözleşmeye ilişkin maliyetlerin, geri tahsil edilebilir (müşteriye yansıtılabilir) nitelikte olsun veya olmasın açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde;

Sözleşme maliyetleri ve sözleşme gelirleri güvenilir olarak ölçülebildiği sürece sözleşme gelirleri ve sözleşme maliyetleri işin tamamlanma düzeyine (oranına) göre sonuç hesaplarına yansıtılacaktır.

Örneğin birinci yılda işin %40, ikinci yılda %60 tamamlanmış ise, proje gelirinin ve maliyetinin %40'ı birinci yılın sonuçlarına, %60'ı ikinci yılın sonuçlarına yansıtılacaktır.

Tamamlanma oranı; yapılan işe ilişkin inceleme yapılarak ve yapılan işin fiziki tamamlanma yüzdesi ile ilişkilendirilerek belirlenir. Tamamlanma oranı, işin tamamen ifasına yönelik kaydedilen ilerlemenin ölçümüdür.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri; TFRS 15 Hasılat Standardı kapsamında değerlendirildiğinde hasılat kaydının zamana yayılan edim yükümlükleri olarak dikkate alınması gerekir. TFRS 15, md.B14-B19 göre, işletmenin zamana yayılan bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik kaydettiği ilerlemenin ölçümünde kullanılabilecek yöntemleri;

- (i) Çıktı yöntemleri ve
- (ii) Girdi yöntemleri olarak sıralamıştır.

Çıktı Yöntemleri

Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır.

Çıktı yöntemlerine örnek olarak;

- o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar,
- elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler,
- ulaşılan hedefler,
- geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler

gibi yöntemler sıralanabilir.

İşletme, ilerlemesini ölçmek için bir çıktı yöntemi uygulamayı değerlendirirken, seçilen çıktının edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik işletmenin edimini doğru olarak gösterip göstermediğini dikkate alır. Seçilen çıktı, kontrolü müşteriye devredilmiş mal veya hizmetlerin bir kısmının ölçümünde başarısız olursa, çıktı yöntemi işletmenin edimine ilişkin doğru bir gösterim sağlamaz. Örneğin, raporlama dönemi sonunda, işletmenin ediminin, çıktının ölçümüne dâhil edilmeyen ve müşteri tarafından kontrol edilen tamamlanmış mallar ve yapım aşamasında olan işler üretmesi durumunda, üretilen veya teslim edilen birimlere dayalı çıktı yöntemleri, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin edimini doğru olarak göstermeyecektir.

Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletmenin, bir müşteriden o güne kadar tamamlanan ediminin müşteri açısından değerine doğrudan karşılık gelen bir bedelin tahsiline hak kazanması durumunda (örneğin işletmenin sağladığı hizmeti saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi), faturalama hakkına sahip olduğu tutar kadar hasılatı finansal tablolara alabilir.

Çıktı yöntemlerinin dezavantajları, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve bunları uygulamak için gereken bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmaksızın temin edilememesidir. Bu nedenle hasılatın ölçümünde bir girdi yöntemi gerekli olabilir.

Girdi Yöntemleri

Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara alır.

İşletmenin emek veya girdilerinin edim dönemi boyunca eşit miktarda kullanılması durumunda, hasılatın eşit tutarlarda finansal tablolara alınması uygun olabilir.

Girdi yöntemlerinin eksik yönü, işletmenin girdileri ile mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki olmaması ihtimalinin bulunmasıdır. Bu nedenle işletme,

mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin edimini göstermeyen girdilerin etkilerini girdi yöntemine dâhil etmez. Örneğin, maliyet bazlı girdi yöntemi kullanılırken, aşağıdaki durumlarda ilerlemenin ölçümünde bir düzeltme gerekli olabilir:

i. Katılan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeye katkısının olmaması. Örneğin işletme hasılatı finansal tablolara alırken, sözleşme fiyatına yansıtılmamış olan ve edimin ifasında ortaya çıkan önemli verimsizliklerle ilişkilendirilebilen maliyetleri dikkate almaz (örneğin, edim yükümlülüğünün ifası için katılan beklenmeyen miktarlardaki telef edilmiş malzeme, işçilik ve diğer kaynakların oluşturduğu maliyetler, ya da müşterinin özel talebi ile onun sözleşme dışında üstleneceği maliyetler)

ii. Katılan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeyle orantılı olmaması.

Bu durumlarda işletmenin ediminin en iyi şekilde gösterimi, yalnızca katılan maliyetler ölçüsünde hasılatı finansal tablolara alacak şekilde girdi yönteminin düzeltilmesi olabilir. Bu konu TFRS 15 Hasılat Standardının anlatımında daha detaylı olarak açıklanacaktır.

Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) diğer bir deyişle taahhüt işlerinde iş yapıldıkça işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin KDV vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir. Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem bedeli tahminini etkiler. Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zımnen), müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Bu koşullarda sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir. Önemli bir finansman bileşeninin mevcudiyeti için, finansman taahhüdünün sözleşmede açıkça belirtilmiş olması veya sözleşmenin taraflarınca mutabık kalınan ödeme şartlarından zımnen anlaşılıyor olması fark etmez (TFRS 15, md.48-60).

Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup olmadığını değerlendirir. Bunun için de, varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve ilgili piyasada yaygın olan faiz oranları göz önünde bulundurulur (TFRS 15, md.61).

İnşaat sektöründe tamamlanma oranının tespitinde girdi yönteminin kullanılarak maliyetlerin esas alınması daha objektif ve kolay bir yöntem olarak kabul edilmektedir. **Nitekim BOBİ FRS’de de işin tamamlanma düzeyinin tespitinde maliyet yönteminin kullanılması önerilmektedir.**

İşin Tamamlanma Oranı yönteminin uygulandığı durumlarda; tamamlanma oranı her hesap döneminde; sözleşme geliri ve maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır.

Bazı durumlarda, müteahhit işletme; sözleşmede belirtilen gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak “Yapılmakta olan işler” (önceden yapılan inşaat maliyetleri) olarak sınıflandırılır ve ilgili dönem gelinceye kadar bir varlık kalemi olarak bekletilir.

2- İnşaat sözleşme gelirinin ve inşaat sözleşme maliyetlerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda; muhasebeleştirilmede aşağıdaki esaslara uyulur:

i- Sözleşme maliyetlerinin tamamı katılan dönemde sonuç hesaplarına alınır.

ii- Sözleşme geliri ise yalnızca katılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi

mümkün olan kısmı kadar sonuç hesaplarına alınır.

iii- Herhangi bir kâr belirlenemez, en fazla yapılan maliyet tutarında bir gelir sonuç hesaplarına aktarılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin zarara neden olacak bir tazminat ödemesi beklentisi varsa, bu tutarın hemen gider olarak sonuç hesaplarına alınması gerekir.

Aynı şekilde toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşma olasılığı varsa ve bu tutarın tahsil edilecek geliri değiştirme olanağı mevcut bulunmuyorsa, beklenen zararın derhal sonuç hesaplarına alınması gerekir.

Tahminlerde herhangi bir değişiklik olması durumunda, etki TMS 8 uyarınca muhasebeleştirilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde işin tamamlanma oranına göre muhasebeleştirilme yönteminin uygulamasında hesap planına yeni hesapların açılması gerekli olacaktır.

ÖRNEK:

Taahhüt işleri yapan B firması, belediyenin açmış olduğu okul inşaatı ihalesini kazanmıştır. Okul inşaatının iki yılda bitirileceği planlanmıştır. İnşaat maliyetinin 800.000 TL, gelirinin ise 1.000.000 TL olacağı sözleşmeye bağlanmıştır. 1. yıl sonunda söz konusu inşaatla ilgili olarak yapılan inşaat harcamaları ve alınan hakediş tutarları aşağıdaki gibidir:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
600.000	650.000

Bu bilgilere göre dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur (vergiler ihmal edilmiştir).

İşin tamamlanma düzeyi: $600.000 / 800.000 = \%75$

Tahakkuk eden gelir: $1.000.000 \times \%75 = 750.000$

31/12/...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	600.000		
622.019 Okul İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.		600.000	
741.019 Okul İnşaatı			
31/12/...			
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	650.000		
350.019 Okul İnşaatı			
174 HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAHAKKUKLARI*	100.000		
174.019 Okul İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		750.000	
/			

*Hesap ismi tarafımızdan açılmıştır. Yeni yayımlanacak hesap planında farklı kodlamanın olması beklenmektedir.

ÖRNEK:

C inşaat firmasının; dönem sonunda üst geçiş yapımı için yaptığı harcamalar toplamı 400.000 TL, aldığı hakediş tutarları ise 300.000 TL'dir. Üst geçiş yapımından sağlanacak gelir güvenilir olarak tahmin edilmemektedir. Bu durumda dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur. Yapılan maliyete eşit bir tutar gelir olarak kaydedilir.

31/12/...		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.020 Üst Geçiş İnşaatı	400.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. 741.020 Üst Geçiş İnşaatı		400.000
31/12/...		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 350.020 Üst Geçiş İnşaatı	300.000	
174 HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAHAKKUKLARI 174.020 Üst Geçiş İnşaatı	100.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR 600.020 Üst Geçiş İnşaatı		400.000
/		

3.4.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işler ile birlikte yapılması halinde, ortak giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde yer alan hükme göre bütün işlere dağıtılır. Söz konusu madde hükmüne göre; yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispetlerine göre işlere dağıtılır. Ortak genel giderler: hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan araştırma-geliştirme, pazarlama-satış ve genel yönetim giderleridir. Ortak genel giderler ödenip ödenmediğine bakılmaksızın; inşaat ve onarım işlerine ilişkin bütün harcamalar, diğer işlere ilişkin satış veya hasılat tutarı belirlenirken tahakkuk esasına göre dikkate alınır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde dağıtılacak bir ortak giderden bahsedilebilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir.

1. Her şeyden önce ortak bir genel giderden bahsedilebilmesi için birden fazla yıllara sâri inşaat ve onarma işinin olması ve/veya bu inşaat işi ile birlikte diğer işlerin yapılıyor olması gerekmektedir. Bir firmada sadece tek bir yıllara sâri inşaat ve onarma işi var ise o durumda yapılan giderlerin hepsi bu işle ilgili olacak ve ortak giderden söz edilmeyecektir.

2. Ortak bir genel giderden bahsedilebilmesi için yapılan giderin işlerden herhangi birisi ile direkt ilgili olmaması gerekir. Şayet yapılan gider o iş ile ilgili ise bu durumda anılan gider ortak bir genel gider niteliğinde olmayacaktır.

Bu durumda ortak genel gider olarak tanımlanacak bu giderler genel yönetim ve merkez büro giderleri, pazarlama giderleri ve benzeri nitelikte olan ve yapılan işlerden herhangi birisi ile direkt ilgilendirilemeyen giderler olacaktır. Ortak genel giderler inşaat ve onarım işleri ile diğer işlere sistematik şekilde dağıtılır.

Diğer işler; ticari kazancın veya kurum kazancının kaynağını teşkil eden bir ticari organizasyonun varlığını gerektiren ve süreklilik arz eden işletme faaliyetleridir.

Diğer işlerden kasıt Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'ncü maddesinin birinci fıkrasının 2'nci bendinde 'Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere at harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde' müşterek genel giderlerin dağıtılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması durumunda, her yıla ait ortak genel giderler bu işlere ait harcamaların birbirine olan oranına göre dağıtılır. İnşaat ve onarım işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ise, tek veya birden fazla inşaat ve onarım işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde bu işlerin tümü için yapılan her yıla ait ortak genel giderler; inşaat ve onarım işlerine ilişkin harcamalar ile, diğer işlere ait satış veya hasılat tutarları toplanır ve her bir işin bu toplamdaki oranına göre dağıtılır. Satış ve hasılat tutarları gelir tablosundaki net satış tutarları üzerinden dikkate alınır.

Amortismanların dağıtımı da GVK'nun 43'üncü maddesinin birinci fıkrasının 3 no.lu bendinde düzenlenmiştir.

Ortaklaşa kullanılan duran varlıkların amortismanları; bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Yıl içinde alınan duran varlıkların satın alındığı tarihten kullanım gününe kadar boşta geçen günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur. Duran varlıkların kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabii tutulur.

Bu madde kapsamında dağıtımına tabi tutulacak amortisman müşterek kullanılan tesisat makine ve ulaştırma araçlarıdır. Başka bir ifadeyle sadece bir işte kullanılan makine ve tesisatın amortismanının dağıtımına tabi tutulmasına gerek yoktur. Çünkü direkt o işte kullanılmıştır. Dağıtım makine ve tesisatın her işte kullanıldığı gün sayısı esas alınarak yapılacaktır. Bu noktada özellik arz eden husus adı geçen makine ve tesisatların ya da ulaştırma araçlarının kullanılmadığı günlere isabet eden amortismanlarının ne şekilde dikkate alınacağıdır. Uygulamada yaygın olarak bunların ortak gider kabul edilip, ortak giderlerle birlikte dağıtılması hususu kabul görmektedir. Ancak muhasebe standartlarına göre kayıt yapıldığında, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı hükümlerinin uygulanması gerekeceği ve boşa geçen süreye ilişkin amortisman giderlerinin doğrudan gider yazılması gerekeceği göz önüne alınmalıdır.

ÖRNEK: Amortisman giderlerinin dağıtımı (Akdoğan, Sevilengül, 2007):

İşletmenin "740 Hizmet Üretim Maliyeti / 740.60 Ortak Amortisman Giderleri" hesabında toplanan amortisman giderleri şöyledir:

Kamyon	41.000
Yükleyici	31.200
Greyder	80.000
Kanal Kazıcı	<u>40.600</u>
	192.800

Söz konusu duran varlıkların, işletmenin inşaat projelerindeki kullanma gün sayıları aşağıdaki gibidir.

	10.Köprü	11. Bina	12. Kanal	Toplam
Kamyon	50	20	130	200
Yükleyici	42	21	147	210
Greyder	18	9	153	180
Kanal Kazıcı	120	-	80	200

Bu verilere göre amortisman giderlerinin işlere dağıtımı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Araçlar	Köprü	11 Bina	12 Kanal	Toplam
Kamyon	10.250	4.100	26.650	41.000
Yükleyici	6.240	3.120	21.840	31.200
Greyder	8.000	4.000	68.000	80.000
Kanal Kazıcı	24.360	---	16.240	40.600
	48.850	11.220	132.730	192.800

...	...	...	...
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ –KÖPRÜ 170.106 Ortak Amortisman Gid.	48.850		
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ - BİNA 171.106 Ortak Amortisman Gid.	11.220		
172 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ – KANAL 172.106 Ortak Amortisman Gid.	132.730		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA			192.800
/			

Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edildiğinden, (GVK md.44) geçici kabulün yapılması ile bu hesapta biriktirilen direkt inşaat ve onarım maliyetleri "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına, dönem gideri niteliğinde olanlar ise ilgili faaliyet gideri hesabına devredilir.

- Ortak giderlerin dağıtımında inşaat işleri dışında başka işlerin yapılmasında da ortak giderler yapılmış ise, ortak giderlerin bu işlere dağıtımı hasılat tutarına göre yapılır.

ÖRNEK:

Mert İnşaat ve Taahhüt A.Ş. inşaat taahhüt işlerinin yanı sıra taşıma (nakliye) işi ile de uğraşmaktadır. Şirketin iki ayrı yerde şantiyesi bulunmaktadır. Bunlar, Kızılcahamam yol inşaatı şantiyesi ve Bilkent köprü inşaatı şantiyesidir. Şirketin 2018 yılına ilişkin finansal bilgileri aşağıdaki gibidir:

	<u>Hasılat Tutarı (TL)</u>	<u>Harcama Tutarı (TL)</u>
Kızılcahamam Yol İnşaatı	0	500.000
Bilkent Köprü İnşaatı	0	800.000
Taşıma İşi	100.000	0
Ortak Giderler	0	400.000 TL

Yukarıdaki verilere göre ortak giderlerin taahhüt işlerine ve taşıma işine dağıtımı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Ortak giderler, inşaat taahhüt işlerinde harcama tutarları dikkate alınarak, diğer işlerde ise hasılat bedeli dikkate alınarak gerekli dağıtım yapılır. Buna göre ortak giderlerden alınacak paylar aşağıdaki oranlara göre olacaktır:

Kızılcahamam Yol İnşaatı	: 500.000 / 1.400.000 = %36
Bilkent Köprü İnşaatı	: 800.000 / 1.400.000 = %57
Taşıma İşleri	: 100.000 / 1.400.000 = %7

Ortak giderlerin dağıtımı:

Kızılcahamam Yol İnşaatı	: 400.000X%36= 144.000 TL
Bilkent Köprü İnşaatı	: 400.000X %57 =228.000 TL
Taşıma İşleri	: 400.000 X %7 = 28.000 TL
TOPLAM	: 400.000 TL

	<u>Hasılat</u>	<u>Harcama</u>	<u>Toplam</u>	<u>Ortak Gider</u>
	<u>Tutarı (TL)</u>	<u>Tutarı (TL)</u>	<u>Oran (%)</u>	<u>Tutarı (TL)</u>
Kızılcahamam Yol İnşaatı	0	500.000	36	144.000
Bilkent Köprü İnşaatı	0	800.000	57	228.000
Taşıma İşleri	100.000	0	7	28.000
Ortak Giderler				
Toplam			100	400.000

3.4.4. Hasılatın İş Bitiminde Kaydını Esas Alan Yöntemle Tamamlanma Oranı Yönteminin Karşılaştırılması - Örnek Uygulama¹⁴

Uğur inşaat şirketinin 2018 Kasım ayı sonu itibarıyla maliyet hesaplarının ve yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile alınan hakediş bedelleri hesaplarının görünümü aşağıdaki gibidir. Şirket, devam eden yıllara yaygın inşaat maliyetlerini yıl sonunda vergi mevzuatına göre muhasebeleştirilmek üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesaplarını kullanarak aktifleştirmekte ve proje geliri için tamamlanmasında sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu süre içinde yapılan inşaat maliyetleri aktifte biriktirilmektedir. Pazarlama ve Genel Yönetim Giderleri ile Finansman Giderleri de alınan hakedişler oranında proje maliyetleri içinde biriktirilmekte, geçici kabulün yapılması ile de maliyetler ve alınan veya alınacak olan hakediş bedelleri 6. Grup'taki ilgili sonuç hesaplarına devredilmektedir. Şirketin okul inşaatları 2016, hastane inşaatları ise 2017 yılından beri devam etmektedir. 2018 yılı sonunda okul inşaatının geçici kabulü yapılmıştır. İnşaatlarla ilgili öngörülen sözleşme maliyetleri ve sözleşmede tamamlanan ihale bedelleri aşağıdaki gibidir:

¹⁴ Akdoğan, Aktaş ve diğerleri, 2011

	Öngörülen İnşaat Maliyeti (Bin TL)	İhale Bedeli (Bin TL)
Okul İnşaatı	292.542	591.200
Hastane İnşaatı	850.000	980.000

Kasım ayı sonu itibarıyla hesapların kalanları aşağıdaki gibidir:

150 İLK MADDE VE MALZEME STOK	276.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	
- OKUL İNŞAATI (Borç Tutarı)	184.000
170.0. 2016 Yılı Giderleri	68.000
170.0. İlk Madde ve Malz. Gid.	20.000
170.1. İşçi Ücret ve Giderleri	8.000
170.2. Memur Ücret ve Giderleri	1.000
170.3. Dışarıdan Sağlanan Fay. ve Hz.	5.000
170.4. Çeşitli Giderler	10.000
170.5. Vergi, Resim ve Harçlar	2.000
170.6. Amortismanlar	2.000
170.7. Finansman Giderleri (Ortak)	6.000
170.8. Pazarlama Giderleri (Ortak)	4.000
170.9. Yönetim Giderleri (Ortak)	10.000
170.1. 2017 Yılı Giderleri	116.000
170.10. İlk Madde ve Malz. Gid.	30.000
170.11. İşçi Ücret ve Giderleri	16.000
170.12. Memur Ücret ve Giderleri	2.000
170.13. Dışarıdan Sağlanan Fay.ve Hz.	18.000
170.14. Çeşitli Giderler	15.000
170.15. Vergi, Resim ve Harçlar	5.000
170.16. Amortismanlar	3.000
170.17. Finansman Giderleri (Ortak)	6.000
170.18. Pazarlama Giderleri (Ortak)	6.000
170.19. Yönetim Giderleri (Ortak)	15.000
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	
- HASTAHANE İNŞAATI (Borç Tutarı)	
171.0. 2017 Yılı Giderleri	134.000
171.0. İlk Madde ve Malz. Gid.	50.000
171.1. İşçi Ücret ve Giderleri	20.000
171.2. Memur Ücret ve Giderleri	2.000

171.3. Dışarıdan Sağlanan Fay.ve Hz.	20.000
171.4. Çeşitli Giderler	15.000
171.5. Vergi, Resim ve Harçlar	3.000
171.6. Amortismanlar	3.000
171.7. Finansman Giderleri (Ortak)	6.000
171.8. Pazarlama Giderleri (Ortak)	10.000
171.9. Yönetim Giderleri (Ortak)	5.000
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	
- OKUL İNŞAATI (Alacak Tutarı)	590.000
350.0 2016 Yılı Hakediş Bedelleri	90.000
350.1 2017 Yılı Hakediş Bedelleri	300.000
350.2 2018 Yılı Hakediş Bedelleri	200.000
(Kasım ayı sonu itibarıyla)	
351 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	
- HASTANE İNŞAATI (Alacak Tutarı)	450.000
351.0 2017 Yılı Hakediş Bedelleri	150.000
351.1 2018 Yılı Hakediş Bedelleri	300.000
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR (Borç Tutarı)	31.200
295.00 Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	
295.1 Okul İnşaatı	17.700
295.2 Hastane İnşaatı	13.500
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ (Borç Tutarı)	439.500
740.10. Okul İnşaatı	155.000
740.100. İlk Madde ve Malz. Gid.	44.000
740.101. İşçi Ücret ve Giderleri	32.000
740.102. Memur Ücret ve Giderleri	6.000
740.103. Dışarıdan Sağlanan Fay. ve Hz.	35.000
740.104. Çeşitli Giderler	30.000
740.105. Vergi, Resim ve Harçlar	3.500
740.106. Amortismanlar	4.500
740.20. Hastane İnşaatı	284.500
740.200. İlk Madde ve Malz. Gid.	145.500
740.201. İşçi Ücret ve Giderleri	30.000
740.202. Memur Ücret ve Giderleri	4.000
740.203. Dışarıdan Sağlanan Fay.ve Hz.	30.000
740.204. Çeşitli Giderler	25.000

740.205. Vergi, Resim ve Harçlar	5.000
740.206. Amortismanlar	45.000
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	100.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	250.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	60.060
649 DİĞER GELİR VE KÂRLAR	63.000
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR	17.000

Aralık ayında yapılan işlemler:

1- Okul inşaatı için 220.000 TL'lik fayans, kalebodur satın alınmış ve doğrudan inşaat şantiyesine teslim edilmiştir (KDV %18). Bedeli bankadaki hesaptan ödenmiştir. Malzemelerin tamamı inşaatıta kullanılmıştır.

2- Hastane inşaatı için 60.000 TL'lik demir, 40.000 TL'lik çimento merkez ambarından alınarak inşaatıta kullanılmıştır (KDV %18).

3- Aralık ayı işçilik giderleri olarak 190.000 TL tahakkuk etmiştir. Bunun 90.000 TL'si okul inşaatına, 100.000 TL'si hastane inşaatına aittir.

4- Aralık ayında dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerle ilgili olarak 200.000 TL'lik harcama yapılmıştır. Bedeli bankadan ödenmiştir. Bunun 80.000 TL'si okul inşaatına, 60.000 TL'si hastahane inşaatına, 60.000 TL'si ise genel merkeze aittir (KDV %18).

5- İnşaat şirketinin reklamı için 40.000 TL ödenmiştir. (KDV %8).

6- Genel müdür, müdürün yardımcıları ve diğer personel için tahakkuk eden Aralık ayı memur ücret ve giderleri 350.000 TL'dir.

7- Aralık ayında hastane inşaatı için 30.000 TL'lik çeşitli gider ödenmiştir (KDV %18).

8- Aralık ayı amortisman giderleri 400.000 TL'dir. Bunun 175.000 TL'si okul inşaatına, 175.000 TL'si hastane inşaatına, 50.000 TL'de genel merkeze aittir.

9- Okul inşaatı tamamlandığından okul inşaatından arta kalan 30.000 TL'lik malzeme hastane inşaatına aktarılmıştır.

10- Okul inşaatı ile ilgili olarak 1.200.000 TL'lik hastane inşaatı ile ilgili olarak da 900.000 TL'lik hakediş bedeli bankadaki hesabımıza yatırılmıştır.

11- Pazarlama ve Genel Yönetim Giderlerinin %50'si inşaatlarla doğrudan ilgisi olmadığından sonuç hesaplarına, %50'si ise alınan hakediş oranlarında inşaat maliyetlerine yüklenip aktifleştirilmiştir. Geçici kabulü yapılan inşaatlarla ilgili ortak faaliyet giderleri, geçici kabulün yapıldığı yılın ilgili faaliyet giderleri hesaplarına devredilerek gelir tablosunun yapısı korunmaya çalışılmıştır.

12- Finansman Giderleri inşaatlarla doğrudan ilişkili olup, bunun %50'si okul inşaatına, %50'si ise hastane inşaatına aittir. Geçici kabulü yapılan inşaatın finansman giderleri, geçici kabulün yapıldığı dönemde sonuç hesapları içinde izlenen kısa ve uzun vadeli borçlanma giderlerine devredilmiştir. Örnekteki finansman giderleri uzun vadeli borçlanma gideri niteliğindedir.

I. Vergi mevzuatına göre, gelirin işin bitiminde tahakkuku esasına göre aşağıdaki işlemler yapılmıştır.

1- İnşaat şirketinin Aralık ayı ve dönem sonu yevmiye kayıtları düzenlenmiştir.

2- İnşaat şirketinin 31.12.2018 tarihi itibarıyla satışların maliyeti tablosu düzenlenmiştir.

3- Vergi karşılığı dönem kârının %20'si olduğu varsayımı altında inşaat şirketinin gelir tablosu düzenlenmiştir.

II. Türkiye Muhasebe Standartları'na göre gelirin işin tamamlanma yüzdesine göre tahakkuku yapılarak 2018 yılı işlemleri yapılmıştır.

Çözüm 1: Gelirin işin bitiminde tahakkuk etmesine göre kayıtlar

1	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		220.000	
	740.10 Okul İnşaatı	220.000		
	740.100 İlk Mad. Mlz. Gid.			
	191 İNDİRİLECEK KDV		39.600	
	102 BANKALAR			259.600
2	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		100.000	
	740.20 Hastane İnşaatı	100.000		
	740.200 İlk Mad. Mlz. Gid.	100.000		
	150 İLK MAD. MALZ. STOK.			100.000

3	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		190.000	
	740.10 Okul İnşaatı	90.000		
	740.101 İşçi Ücret Gid.			
	740.20 Hastane İnşaatı	100.000		
	740.201 İşçi Ücret Gid.			
	381 GİDER TAHAKKUKLARI			190.000

4	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		140.000	
	740.10 Okul İnşaatı	80.000		
	740.103 Dış.Sağ.Fayda			
	740.20 Hastane İnşaatı	60.000		
	740.203 Dış.Sağ.Fayda			
	770 GENEL YÖNETİM GİD.		60.000	
	770.70 Yönetim Gider Yeri	60.000		
	770.703 Dış.Sağ.Fayda			
	191 İNDİRİLECEK KDV		36.000	
	102 BANKALAR			236.000

5	Aralık 2018			
	760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		40.000	
	760.60 Pazarlama Gider Yeri	40.000		
	760.604 Çeş.Gid.-Kesintiler			
	191 İNDİRİLECEK KDV		7.200	
	102 BANKALAR			47.200

6	Aralık 2018			
	770 GENEL YÖNETİM GİD.		350.000	
	770.70 Yönetim Gider Yeri	350.000		
	770.702 Memur Ücr. Gid.			
	381 GİDER TAHAKUKLARI			350.000

7	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		30.000	
	740.20 Hastane İnşaatı	30.000		
	740.204 Çeşitli Giderler			
	191 İNDİRİLECEK KDV		5.400	
	100 KASA			35.400

8	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		350.000	
	740.10 Okul İnşaatı	175.000		
	740.106 Amortisman Gid.			
	740.20 Hastane İnşaatı	175.000		
	740.206 Amortisman Gid.			
	770 GENEL YÖNETİM GİD.		50.000	
	770.70 Yönetim Gider Yeri	50.000		
	770.706 Amortisman Gid.			
	257 BİR. AMORTİSMANLAR			400.000

9	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		30.000	
	740.20 Hastane İnşaatı	30.000		
	740.200 İlk. Mad. Mlz. Gid.			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			30.000
	740.10 Okul İnşaatı	30.000		
	740.200 İlk. Mad. Mlz. Gid.			

10	Aralık 2018			
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		15.750	
	740.10 Okul İnşaatı	9.000		
	740.105 Vergi, Res. Harç.			
	740.20 Okul İnşaatı	6.750		
	740.205 Vergi, Res. Harç.			
	193 PEŞİN ÖD. VERGİ FON		36.000	
	193.00 Mahsup Edilecek G.V.	36.000		
	193.001 Okul İnş.			
	295 PEŞİN ÖD. VERGİ FON		27.000	
	295.00 Mahsup Edilecek G.V.	27.000		
	295.002 Hastane İnş.			
	102 BANKALAR		2.399.250	
	350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞLERİ -OKUL İNŞAATI			1.200.000
	350.02 2018 Yılı Hakediş			
	351 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞLERİ -HASTANE İNŞAATI			900.000
	351.02 2018 Yılı Hakediş			
	391 HESAPLANAN KDV			378.000

11	Aralık 2018		
	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		155.541
	-OKUL İNŞAATI		
	170.3 2018 Yılı Gid. (000.000)		
	170.30 İlk Madde Malz. Gid.	44.190	
	170.31 İşçi Ücret ve Gid.	32.090	
	170.32 Memur Ücret ve Gid.	6.000	
	170.33 Dış. Sağ. Fayda ve Hiz.	35.080	
	170.34 Çeşitli Giderler	30.000	
	170.35 Vergi, Resim Harç	3.506	
	170.36 Amortismanlar	4.675	
	171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		284.970
	- HASTAHANE İNŞAATI		
	171.2 2018 Yılı Gid. (000.000)		
	171.20 İlk Madde Malz. Gid.	145.600	
	171.21 İşçi Ücret ve Gid.	30.100	
	171.22 Memur Ücret ve Gid.	4.000	
	171.23 Dış. Sağ. Fayda ve Hiz.	30.060	
	171.24 Çeşitli Giderler	25.030	
	171.25 Vergi, Resim Harç	5.005	
	171.26 Amortismanlar	45.175	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		440.511
	741.01 Okul İnşaatı	155.541	
	741.20 Hastane İnş.	284.969,5	

12	Aralık 2018			
	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ -OKUL İNŞAATI		91.358	
	170.3 2018 Yılı Ortak Gid.	91.358		
	170.37 Finansman Giderleri	30.030		
	170.38 Pazarlama Giderleri	17.507		
	170.39 Genel Yön. Giderleri	43.821		
	171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ -HASTANE İNŞAATI		143.927	
	171.3 2018 Yılı Ortak Gid.	143927		
	171.37 Finansman Giderleri	30.030		
	171.38 Pazarlama Giderleri	32.513		
	171.39 Genel Yön. Giderleri	81.384		
	631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		50.020	
	632 GENEL YÖNETİM GİD.		125.205	
	761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YNS.			100.040
	771 GENEL YÖN. GİD. YNS.			250.410
	781 FİNANSMAN GİD. YNS.			60.060

2018 yılında okul inşaatı tamamlanmış ve Geçici Kabul yapılmıştır.

13	Aralık 2018			
	622 SATILAN HİZ. MALİYETİ		292.541	
	622.10 Okul İnşaatı			
	631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		17.507	
	631.10 Okul İnşaatı			
	632 GENEL YÖNETİM GİD.		43.821	
	632.10 Okul İnşaatı			
	661 UZUN VADELİ BORÇ. GİD.		42.030	
	661.10 Okul İnşaatı			
	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ- OKUL İNŞ.-			395.899

14	Aralık 2018		
	350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ -OKUL İNŞAATI-	591.200	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		591.200
	600.10 Okul İnşaatı		

15	Aralık 2018		
	741 HİZMET ÜRETİM MLY. YNS	440.510,5	
	761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YNS.	100.040	
	771 GENEL YÖN. GİD. YNS.	250.410	
	781 FİNANSMAN GİD. YNS.	60.060	
	740 HİZMET ÜRETİM MLY.		440.510,5
	760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		100.040
	770 GENEL YÖNETİM GİD.		250.410
	780 FİNANSMAN GİD.		60.060

16	Aralık 2018		
	193 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON.	17.700	
	193.01 Okul İnşaatı	17.700	
	295 PEŞİN ÖD. VERGİ FON.		17.700
	295.01 Okul İnşaatı	17.700	

17	Aralık 2018		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	591.200	
	649 DİĞER GERLİR VE KÂRLAR	63.000	
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		654.200

18	Aralık 2018		
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	631.886	
	622 SATILAN HİZ. MALİYETİ		292.541
	631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		80.028
	632 GENEL YÖNETİM GİD.		200.287
	661 UZUN VAD. BORÇ. GİD.		42.030
	659 DİĞER GİD. VE ZARAR.		17.000

19	Aralık 2018		
	691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	15.615	
	370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KRŞ.		15.615

20	Aralık 2018		
	371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	53.700	
	193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		53.700
	-Okul İnşaatı		

21	Aralık 2018	78.076	
	690 DÖNEM KÂRI VEYA ZAR.		
	691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.		15.615
	692 DÖNEM NET KÂRI		62.461

22	Aralık 2018		
	692 DÖNEM NET KÂRI	62.461	
	590 DÖNEM NET KÂRI		62.461

2018 yılı sonunda sadece okul inşaatı tamamlandığı için yukarıdaki muhasebe maddelerinden de görüleceği üzere okul inşaatına ait “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabı satılan hizmet maliyetine aktarılmış, “350 Alınan Hakediş Bedelleri” hesabı da satış hesabına aktarılmıştır. Hastane inşaatı henüz tamamlanmadığı için 170 ve 350 hesaplarda ilgili tutarlar izleyen seneye devretmiştir. Şirketin 31.12.2018 tarihli satışların maliyeti tablosu ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

UĞUR İNŞAAT ŞİRKETİ**31.12.2018 TARİHLİ SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (BİN TL)**

SATILAN HİZMET MALİYETİ - Okul İnşaatı	292.541
İlk Madde Malzeme Giderleri	94.190
İşçi Ücret ve Giderleri	56.090
Memur Ücret ve Giderleri	9.000
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	58.080
Çeşitli Giderler	55.000
Vergi, Resim ve Harçlar	10.506
Amortismanlar	9.675

UĞUR İNŞAAT ŞİRKETİ**01.01.2018-31.12.2018 DÖNEMİ GELİR TABLOSU (BİN TL)**

A. BRÜT SATIŞLAR	591.200
1. Yurt İçi Satışlar	591.200
- Okul İnşaat Gelirler	591.200
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	(-)
C. NET SATIŞLAR	591.200
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	(292.541)
Satılan Hizmet Maliyeti	292.541
- Okul İnşaatı Maliyeti	292.541
BRÜT SATIŞ KÂRI	298.659
E. FAALİYET GİDERLERİ	(236.553)
1. Araştırma Geliştirme Giderleri	-
2. Pazarlama, Satış Dağıtım Gid.	67.527
- Okul İnşaatına Ait	17.507
- Dönemin Diğer Pazarlama Gid.	50.020
3. Genel Yönetim Giderleri	169.026
- Okul İnşaatına Ait	43.821
- Dönemin Diğer Yönetim Gid.	125.205
ESAS FAALİYET KÂRI	62.106
F. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR	63.000
G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR	(17.000)
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	(30.030)
- Okul İnşaatına Ait	30.030
- Dönemin Diğer Finansman Gid.	-
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI	78.076
I. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	(15.615)
DÖNEM NET KÂRI	62.461

Örnekte ortak giderler aşağıdaki gibi dağıtılmıştır:**1- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri = 100.040**

%50'si sonuç hesaplarına dağıtılacaktır:

631 no.lu hesaba = 50.020

%50'si inşaatlara harcama bedellerine göre dağıtılacaktır:

Okul inşaatı harcamaları 155.541

Hastane inşaatı harcamaları 284.970

440.510

155.541

Okul inşaatına ————— = %35

440.510

284.970

Hastane inşaatına ————— = %65

440.510

Okul inşaatına yüklenecek tutar 50.020 x %35=17.507 TL

Hastane inşaatına yüklenecek tutar 50.020 x %65 = 32.513 TL

TOPLAM

50.020 TL

2- Genel Yönetim Giderleri = 250.410

%50'si sonuç hesaplarına dağıtılacaktır: 125.205

%50'si inşaatlara harcama bedellerine göre dağıtılacaktır:

Okul inşaatına (125.205 x 0,35)= 43.821

Hastane inşaatına (125.205 x 0,65) = 81.384

125.205

3- Finansman Giderleri = 60.060 (direkt ilişki vardır)

Okul inşaatına %50'si = 30.030

Hastane inşaatına %50'si = 30.030

Geçici Kabulün olmasıyla, satılan hizmet maliyetine ve faaliyet giderlerine devreden tutarlar:

Okul İnşaatı Toplam Maliyeti

SATILAN HİZMET MALİYETİ	292.541
DİĞER GİDERLER	
Pazarlama Giderleri Payları	27.507
2016 yılı	4.000
2017 yılı	6.000
2018 yılı	<u>17.507</u>
Genel Yönetim Giderleri	68.821
2016 yılı	10.000
2017 yılı	15.000
2018 yılı	<u>43.821</u>
Finansman Giderleri	42.030
2016 yılı	6.000
2017 yılı	6.000
2018 yılı	<u>30.030</u>
TOPLAM MALİYET	430.899

Aynı örneğin, İşin Tamamlanma Yüzdesi yöntemine göre çözümünde yapılacak işlemler aşağıdaki gibi olur:

Okul İnşaatı

	<u>2016 Yılı</u>	<u>2017 Yılı</u>	<u>2018 Yılı</u>	<u>Toplam</u>
İnşaat Maliyetleri	48.000	89.000	155.541	292.541
Direkt İnşaat Maliyetlerine göre tamamlanma oranı	%16	%30	%54	%100
Alınan hakediş tutarları	90.000	300.000	201.200	591.200
Tamamlanma oranına göre Tahakkuk eden gelir	94.592	177.360	319.248	591.200
Toplam proje geliri	-	-	-	591.200
Toplam proje maliyeti	-	-	-	292.541

Hesaplamalar:

$$\begin{aligned} \text{2016 yılı tamamlanma oranı} &= \text{Direkt İnşaat Maliyetleri} / \text{Toplam Tahmini İnşaat Maliyetleri} \\ &= 48.000 / 292.541 = \%16 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Tahakkuk eden gelir} &= \text{Beklenen Toplam Gelir} \times \text{Tamamlanma Oranı} \\ &= 591.200 \times \%16 = 94.592 \text{ TL} \end{aligned}$$

Hastane İnşaatı

	<u>2017 Yılı</u>	<u>2018 Yılı</u>	<u>Toplam</u>
İnşaat Maliyetleri	113.000	284.969,5	292.541
Direkt İnşaat Maliyetlerine göre tamamlanma oranı	%13	%33	%46
Alınan hakediş tutarları	150.000	300.000	450.000
Tamamlanma oranına göre Tahakkuk eden gelir	127.400	323.400	450.800
Toplam proje geliri	-	-	980.000
Toplam proje maliyeti	-	-	850.000

TFRS 15 Muhasebe Standardında da gelirin ve maliyetlerin sonuç hesaplarına aktarılması için işin bitimi beklenilmemekte, her dönem işin tamamlanmasına göre gelirler hesaplanarak maliyetlerle birlikte sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Ayrıca finansman, genel yönetim giderleri, pazarlama giderleri gibi dönem giderlerinin de aktifleştirilmesine gerek duyulmadan doğrudan sonuç hesaplarına aktarımı yapılmaktadır.

Yukarıdaki bilgilere göre okul inşaatının 2016 ve 2017 maliyet ve hasılat tutarları, hastane inşaatının da 2017 yılı maliyet ve hasılat tutarları ait oldukları dönem sonunda sonuç hesaplarına aktarılmıştır. İnşaat işleri ile ilgili yapılan dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibidir:

2016 yılı sonunda yapılan kayıtlar:

31/12/16		
622 SATILAN HİZ. MALİYETİ	48.000	
- Okul İnşaatı		
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.	4.000	
632 GENEL YÖNETİM GİD.	10.000	
660 KISA VADELİ BORÇ. GİD.	6.000	
741 HİZMET ÜR. MLY. YNS.		48.000
- Okul İnşaatı		
761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.YNS.		4.000
771 GEN. YÖN. GİD. YNS.		10.000
781 FİNANSMAN GİD. YNS.		6.000

31/12/16		
351 ALINAN HAKEDİŞLER	90.000	
- Okul İnşaatı		
140 DEVAM EDEN İNŞAA VE TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	4.592	
- Okul inşaatı		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		94.592
-Okul İnşaatı		

2017 yılı sonunda yapılan kayıtlar:

31/12/17		
622 SATILAN HİZ. MALİYETİ		202.000
- Okul İnşaatı	89.000	
- Hastane İnşaatı	113.000	
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		16.000
632 GENEL YÖNETİM GİD.		20.000
660 KISA VADELİ BORÇ. GİD.		12.000
741 HİZMET ÜR. MLY. YNS.		202.000
- Okul İnşaatı	89.000	
- Hastahane İnşaatı	113.000	
761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YNS.		16.000
771 GEN. YÖN. GİD. YNS.		20.000
781 FİNANSMAN GİD. YNS.		12.000

31/12/17		
351 ALINAN HAKEDİŞLER		309.352
- Okul İnşaatı	181.952	
- Hastahane İnşaatı	127.400	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		304.760
-Okul İnşaatı	177.360	
- Hastahane İnşaatı	127.400	
140 DEVAM EDEN İNŞAA VE TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR.		4.592
- Okul İnşaatı		

2018 yılı kayıtları:

Dönem içi kayıtlar (sadece inşaatla ilgili kayıtlar topluca yapılmış, KDV vergi kayıtları ihmal edilmiştir.):

.././18			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYET		440.510,5	
- Okul İnşaatı	155.541		
- Hastane İnşaatı	284.969,5		
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		50.020	
770 GENEL YÖNETİM GİD.		125.205	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		60.060	
İLGİLİ HESAPLAR			675.795,5

.././18			
102 BANKALAR		486.164	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		15.036	
351 ALINAN HAKEDİŞLER			501.200
- Okul İnşaatı	201.200		
- Hastane İnşaatı	300.000		

.././18			
622 SATILAN HİZ. MALİYETİ		440.510,5	
- Okul İnşaatı	155.541		
- Hastane İnşaatı	284.969,5		
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		50.020	
632 GENEL YÖNETİM GİD.		125.205	
660 KISA VADELİ BORÇ. GİD.		60.060	
741 HİZMET ÜR. MLY. YNS.			440.510,5
- Okul İnşaatı	155.541		
- Hastane İnşaatı	284.969,5		
761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YNS.			50.020
771 GEN. YÖN. GİD. YNS.			125.205
781 FİNANSMAN GİD. YNS.			60.060

31/12/18			
351 ALINAN HAKEDİŞLER		642.648	
- Okul İnşaatı	319.248		
- Hastane İnşaatı	323.400		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			642.648
- Okul İnşaatı	319.248		
- Hastane İnşaatı	323.400		

31/12/18		
741 HİZMET ÜRETİM MLY. YNS	440.510,5	
761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YNS.	50.020	
771 GENEL YÖN. GİD. YNS.	125.205	
781 FİNANSMAN GİD. YNS.	60.060	
740 HİZMET ÜRETİM MLY.		440.510,5
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		50.020
770 GENEL YÖNETİM GİD.		125.205
780 FİNANSMAN GİD.		60.060

31/12/18		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	642.648	
649 DİĞ. FAAL. GELİR VE KÂR.	63.000	
690 DÖNEM KÂR ZARARI		12.852,5
622 SATILAN HİZMET MLY.		440.510,5
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		50.020
632 GENEL YÖN. GİD.		125.205
659 DİĞER FAAL. GİD. ZAR.		17.000
660 K.V. BORÇLANMA GİD.		60.060

31/12/18		
691 VERGİ KARŞILIKLARI	15.615*	
370 DÖNEM KÂRININ VERGİ KARŞILIĞI		15.615

*Vergi tutarı varsayılmıştır.

3.4.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Sırasında Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Gelirleri

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği, mükelleflerin bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (KVK¹⁵, md.6).

Mükelleflerin yaptıkları yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında aldıkları hakedişlerin, yurt içi banka ve finans kurumlarında değerlendirilmesi sonucu elde edilen mevduat faizi, likit fon gelirleri ve kur farklarının, temel mali tablolardan gelir tablosunda diğer faaliyetlerden elde edilen gelir ve kârlar hesabında takip edildiği dikkate alınarak işin bitiminde kâr veya zararı doğrudan etkileyeceğinden inşaat ve onarım hesabıyla (ana faaliyetler) ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

4. VERGİ MEVZUATINDA VE SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDA İNŞAAT İŞLERİYLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

4.1. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE VERGİ UYGULAMALARI

İnşaat işi ile uğraşan işletmeler de diğer işletmelerde olduğu gibi vergi mükellefidirler. Bu işletmelerde de, gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, Damga vergisi ve diğer vergi resim ve harçlar gibi vergi yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır. Aşağıda, inşaat sektörü için özellik arz eden hükümler hakkında bilgi verilecektir.

4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu

193 sayılı Gelir Vergi Kanunu'nun 42, 43, 44 ve 94. maddelerinde inşaat işleri ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

GVK 42. Madde:

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde; *“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye, düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılının takip eden yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”* hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde öngörülen inşaat ve onarım işlerinden söz edebilmek için;

- a) Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- b) İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması,
- c) İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla yaygın olması

koşullarının bir arada olması aranır.

Bu şartlardan herhangi biri mevcut değil ise, yıllara yaygın inşaat onarım ve taahhüt işinden söz etmek mümkün değildir.

Yukarıdaki madde hükmü değerlendirildiğinde;

- Her inşaatın gelir ve giderlerinin ayrı izleneceği,

¹⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu

-Gelir ve giderlerin eşleşmesinin ve kar ve zararın tespitinin iş bitiminde olacağı

-Beyannamenin ise işin bittiği takvim yılını izleyen yılda Mart ayının 25. akşamına kadar verileceği
görülmektedir.

GVK 42. maddesi kapsamında bir işten bahsedebilmek için, ilgili işin, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve inşaat ve onarma işi olması gerekmektedir. Bu madde sadece yıllara yaygın taahhüt işlerinde kullanılmaktadır. Başkası adına iş yapmakla birlikte aynı yıl içinde biten inşaat işleri bu kapsamda değildir. Bu tür işler genel hükümlere tabidir, 42. madde kapsamına girmemektedir. Daha önce de açıklandığı üzere aynı yıl içinde başlanıp bitirilen inşaat taahhüt ve onarım işlerinin normal hizmet üretim işlemlerinden bir farkı yoktur. Bu tür imalat işlerine ilişkin maliyetler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında, tahsil edilen bedeller ise “600 Yurt İçi Satışlar” hesabında muhasebeleştirilmektedir. Vergisi de o takvim yılı için hesaplanmaktadır.

GVK’nın 42. maddesi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir. İşin başlangıç tarihi olarak;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi

kabul edilir.

Yıllara yaygın işlerin nasıl muhasebeleştirileceği daha önce muhasebe uygulamaları bölümünde detaylı olarak açıklandığından burada artık tekrar edilmeyecektir.

GVK 43. Madde:

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işler ile birlikte yapılması halinde, ortak giderler Gelir Vergisi Kanunu’nun 43. maddesinde yer alan hükme göre bütün işlere dağıtılır.

Söz konusu madde hükmüne göre; yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispetlerine göre işlere dağıtılır. İnşaat işleri dışında başka faaliyetlerin de olması durumunda diğer faaliyetlere ilişkin ortak giderlerin hesabında bu faaliyetlerin hasılat tutarı dikkate alınır. Amortismanların ve diğer ortak giderlerin dağıtımına ilişkin örneklerle inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi bölümünde yer verilmiştir.

GVK 44. Madde:

Gelir Vergisi Kanunu’nun 44. maddesi ise iş bitim tarihini düzenlemiştir. Bu madde uyarınca inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi olarak;

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih

kabul edilir.

GVK 44. maddesine göre, işin tamamlanması yönteminde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte bitmiş sayılır. Elde edilen gelirler yapılan giderler, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı yılı izleyen Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

İşin bittiği belirlendiğinde muhasebede aşağıdaki işler yapılır:

- Tamamlanan işlerin tespit edilmesi,
- Ortak giderlerin dağıtılması,
- Ortak amortisman giderlerinin tespit edilmesi,
- Tamamlanan işlere ait hakediş ve maliyetlerin sonuç hesaplarına aktarılması,
- Tamamlanan işlerden artan hammadde ve malzemelerin değerlendirilmesi,
- Tamamlanan işlere ait peşin ödenen vergilerin tespit edilmesi ve mahsup edilmek üzere ilgili hesaplara aktarılması.

İşin tamamlanması için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekir:

- İşin yapılmış olması,
- Yapılan işin teslim edilmiş olması,
- Yapılan işin kabul edilmiş olması.

İş bitiminde yapılacak muhasebe kayıtları yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleriyle ilgili olarak verilen örneklerde gösterilmiştir.

GVK 94. Madde:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nın 94. maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği, mükelleflerin bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir. Yıllara Yaygın İnşaat, Onarım ve Yapım işleri dolayısı ile bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesinin 3'ncü bendine göre %3 gelir vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesi 1-a bendine göre %3 kurumlar vergisi kesinti yapılacağı hükmü yer almaktadır. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Burada amaçlanan konuyu Gelir Vergisi Kanunu 42. madde kapsamında değerlendirdiğimizde "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım" işlerinin kar/zarar hesaplamalarının işin tamamlandığı yıl tespit edilmesinden dolayı, yapılan istihkaklardan %3 stopaj yapılarak verginin güvence altına alınmasını sağlamaktır.

Alt taşeronlar tarafından ifa edilen işlerde de, eğer yapılan iş bir takvim yılında başlayıp diğer takvim yılında tamamlanıyorsa (Yıllara Sari İnşaat Onarım İşi hükmündeysen), ana yüklenici tarafından ödenen hakedişlerden %3 Stopaj kesilme yükümlülüğü vardır.

İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz.

Benzer şekilde, henüz iş başlamadan yapılan ödemeler de vergi kesintisine tabi değildir.

Avans ödemelerinden stopaj yapıp yapılmaması durumu; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kurumlar 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödedikleri istihkak bedellerinden avans olarak ödenenler dahil nakden veya hesaben yaptıkları sırada, aynı maddenin 3 numaralı bendinde belirtilen %3 vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/05/2012 tarih ve 42-1528 sayılı özelgesinde "Yıllara sâri inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avans ödemesi ileride yapılacak hakediş ödemelerinden mahsup edilecek olup avans ödemesinin yapıldığı dönemde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca tevkifata tutulacağı tabiidir." diyerek avans ödemelerinden de stopaj yapılması yükümlülüğünü ortaya koymuştur.

GVK 120. Madde:

Bu madde hükmüne göre; yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler **geçici vergi kapsamına** dâhil değildir.

Dolayısıyla bu mükellefler yıllara yaygın işlerinden elde ettikleri kazançlarını geçici vergi beyanlarına dahil etmezler. İş bitse de söz konusu işin geliri işin bittiği geçici vergi döneminde değil, o yıla ait genel beyan döneminde yapılır.

Geçici vergi döneminde kazanç beyan edilmediği için, kazanca ait stopajların mahsubu da mümkün değildir.

4.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır (KVK, md.6).

Mükelleflerin yaptıkları yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında aldıkları hakedişlerin, yurt içi banka ve finans kurumlarında değerlendirilmesi sonucu elde edilen mevduat faizi, likit fon gelirleri ve kur farklarının, temel mali tablolardan gelir tablosunda diğer faaliyetlerden elde edilen gelir ve kârlar hesabında takip edildiği dikkate alınarak işin bitiminde kâr veya zararı doğrudan etkileyeceğinden inşaat ve onarım hesabıyla (ana faaliyetler) ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerekir.

i- Yıllara Yaygın Olmayan İşlerde Kurumlar Vergisi Hesaplamaları

Yıllara yaygın olmayan işlerde şirketler kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisini öderler. Bu şirketler gelir ve giderleri dönemsel olarak sonuç hesaplarına aktarılmakta ve hesap edilen kar veya zarar tutarı KVK kapsamında kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilerek, vergiye tabi olmayan gelirler ve indirim unsuru olan tutarlar düşüldükten sonra hesap edilen kurumlar vergisi matrahına yürürlükteki kurumlar vergisi oranı uygulanarak dönemin kurumlar vergisi tutarı hesaplanır. İlgili tutar, dönem karından düşülmek üzere “691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI” hesabı borcu ile yükümlülükler de “370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI” hesabına alacak kaydedilir. Şirketler ara dönemlerde, ara dönem sonuçlarına göre geçici vergi öderler. Bu tutarlar dönem sonunda hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere varlık hesaplarından “193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabında biriktirilir, dönem sonlarında “371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ” hesabının borcuna aktarılır. Beyannamenin verilmesi ile 371 no.lu hesap 370 no.lu hesaba mahsup edilmek üzere karşılıklı olarak kapatılır ve ödenecek kurumlar vergisi “360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR” hesabına aktarılır.

ÖRNEK:

Yap sat işi ile uğraşan bir inşaat şirketinin dönem sonunda bazı hesaplarının tutarları aşağıdaki gibidir (Veriler küçük tutulmuştur.):

- 690 Dönem Kar Zarar Hesabının Alacak Kalanı Toplamı (Dönem Karı) 100.000 TL
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi Matrahı 120.000 TL
- Kurumlar Vergisi Oranı %22
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi Tutarı $120.000 \times 0,22 = 26.400$ TL
- 193 Peşin Ödenen Vergiler 12.000 TL

a) Yıl sonu itibarıyla vergi karşılığının kaydı:

31/12/...		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	26.400	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 370.01 Kurumlar Ver. Kar. <u>26.400</u>		26.400
/		
31/12/...		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 370.01 Kurumlar Ver. Kar. <u>12.000</u>	12.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		12.000
/		

b) Nisan ayında beyannamenin verilerek tahakkuk fişinin alınması:

01/04/...		
370 DÖNEM KÂRI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	26.400	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ 371.01 Peşin Ödenmiş Kurumlar Vergisi <u>12.000</u>		12.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.01 Ödenecek Kurumlar Vergisi <u>14.400</u>		14.400
/		

Örnekte, vergi tahakkuku yapılırken kurumlar vergisi karşılığında peşin ödenen vergiler düşülmüştür.

Şirketin vergiden sonraki Dönem Net Karı Gelir Tablosunda aşağıdaki gibi raporlanacaktır:

Dönem Karı	100.000 TL
Kurumlar Vergisi	(26.400) TL
Dönem Net Karı	73.600 TL

Dönem net karının bilançoya aktarımında dönem sonunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

31/12/...			
690 DÖNEM KARI	100.000		
692 DÖNEM NET KÂRI		73.600	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		26.400	
31/12/...			
692 DÖNEM NET KARI	73.600		
592 DÖNEM NET KARI		73.600	
/			

- TMS/TFRS kapsamında ve BOBİ FRS kapsamında olan işletmelerde ertelenmiş vergi hesaplaması (TMS 12 uygulaması)

TMS/TFRS kapsamında ve BOBİ FRS kapsamında olan işletmelerde finansal raporlama çerçeveleri farklı olduğundan ve muhasebe standartlarına göre kayıt yaptıklarından, vergi mevzuatına göre yapılan değerlemelerle, muhasebe standartlarına göre yapılan değerlemelerde farklar olmaktadır. Bu farkların geçici fark niteliğinde olanların hesap edilmesi ve ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olmasına göre “ertelenmiş vergi gelir etkisi” ya da “ertelenmiş vergi gider etkisi” olarak yasal kurumlar vergisi ile birlikte dönem karından indirilmesi ya da ilave edilmesi gerekecektir (TMS 12 Gelir Vergileri Standardı).

Örneğin, yukarıdaki işletmenin TMS/TFRS’leri uygulayan bir işletme olduğunu kabul edersek, dönem sonunda hesaplanan geçici farkların da aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim.

Dönem içinde hesaplanan geçici farklar:

İndirilebilir Farklar	40.000 TL
Vergilendirilebilir Farklar	25.000 TL
Toplam Net Fark	15.000 TL (net yöntem uygulanıyor)
Ertelenmiş Vergi	15.000 x 0,22 = 3.300 TL (ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI)

Önceki dönemlerden devreden herhangi bir vergi varlığı veya yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Bu verilere göre yukarıdaki kayıtlara ilave olarak aşağıdaki kayıtların yapılması gerekecektir.

31/12/...		
690 DÖNEM KARI	100.000	
692 DÖNEM NET KÂRI		73.600
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		26.400
31/12/...		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.300	
693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ*		3.300
31/12/...		
693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ*	3.300	
692 DÖNEM NET KARI		3.300
31/12/...		
692 DÖNEM NET KARI	76.900	
592 DÖNEM NET KARI		76.900
/		

*Hesap tarafımızdan açılmıştır.

Şirketin vergiden sonraki Dönem Net Karı Gelir Tablosunda aşağıdaki gibi raporlanacaktır:

Dönem Karı	100.000 TL
Vergi Gideri	23.100 TL
Kurumlar Vergisi	(26.400) TL
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	<u>3.300 TL</u>
Dönem Net Karı	76.900 TL

Örnekten de görüleceği üzere, indirilebilir farklar daha çok olduğu için “ertelenmiş vergi varlığı” oluşmuştur. Önceki dönemlerde de bilançoda ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü bulunmadığından hesaplanan fark doğrudan sonuç hesaplarına alınmış ve dönem karına gelir etkisi olarak ilave edilmiştir.

Vergilendirilebilir farkların indirilebilir farklardan fazla olması durumunda ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmakta ve ertelenmiş vergi gider etkisi dolayısıyla dönem karından indirilen vergi tutarı daha fazla olmaktadır.

ÖRNEK:

Yukarıda örnek verilen inşaat şirketinin geçici farkları aşağıdaki gibi olduğu varsayımında hesaplamalar aşağıdaki gibi olur:

Vergilendirilebilir farklar 45.000 TL

İndirilebilir farklar 25.000 TL

Toplam fark 20.000 TL

20.000 x %22 = 4.400 TL Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi - (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)

Önceki dönemlerden aktarılan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü olmadığı varsayımı ile dönem net karı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Dönem Karı 100.000 TL

Vergi Gideri (30.800) TL

Kurumlar Vergisi (26.400) TL

Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (4.400) TL

Dönem Net Karı 69.200 TL

31/12/...		
690 DÖNEM KARI	100.000	
692 DÖNEM NET KÂRI		73.600
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		26.400
31/12/...		
694 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ*	4.400	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		4.400
31/12/...		
692 DÖNEM NET KARI	4.400	
694 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ*		4.400
31/12/...		
692 DÖNEM NET KARI	69.200	
592 DÖNEM NET KARI		69.200
/		

*Hesap tarafımızdan açılmıştır.

Yukarıdaki örneklerde ertelenmiş gelir etkisi ve gider etkisini hesaplarken önceki dönemden gelen ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün olmadığını varsaymıştık. Eğer ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü olsaydı bu hesapların kalanı yeni hesap edilen tutara göre düzeltililecekti. Dolayısıyla ertelenmiş gelir/gider etkisi bu düzeltme farkı kadar olur.

Örneğin birinci örnekte ertelenmiş vergi varlığı 3.300 TL olarak hesaplanmıştı. Geçen dönemden devreden ertelenmiş vergi varlığı 2.000 TL olsaydı, hesaplanacak ertelenmiş gelir etkisi $3.300 - 2.000 = 1.300$ TL olurdu.

Ya da önceden devreden hesap ertelenmiş vergi yükümlülüğü idi ise ve tutar 1.000 TL ise, cari döneme yansıyacak ertelenmiş vergi gelir etkisi, aktifte 3.300 TL vergi varlığı oluşturulacak şekilde ertelenmiş vergi yükümlülüğü iptal edileceğinden toplam 4.300 TL olacaktır.¹⁶

ii. Yıllara Yaygın İşlerde Kurumlar Vergisi Hesaplamaları

KVK, md.6'ya göre. Kurumlar Vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağını daha önce açıklamıştık. Yıllara yaygın iş yapan inşaat ve taahhüt firmalarında da kurumlar vergisinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde yıllara yaygın olmayan iş yapan firmalara göre zamanlama açısından fark bulunmaktadır. Yıllara yaygın iş yapan firmalarda vergi açısından kurum kazancı geçici kabul yapıldığında söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla iş bitinceye kadar ara yıllarda herhangi bir kurum kazancı oluşmadığından matrah hesaplanmamaktadır. Ancak devletin vergi gelirlerinde azalma olmaması adına yıllara yaygın işlerde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesi 1-a bendine göre %3 kurumlar vergisi kesinti yapılacağı hükmü yer almaktadır. Buna göre hakediş bedelleri ödendikçe %3 kurumlar vergisi stopajı yapılmakta ve bu tutar geçici kabul yapılmaya kadar mahsup edilmek üzere hesap planında 295/193 no.lu "Peşin Ödenmiş Vergiler" hesaplarında bekletilmektedir. Kurum kazancı iş bitiminde hesaplanmaktadır.

ÖRNEK:

Yıllara yaygın iş yapan inşaat şirketinde geçici kabul yapıldığı tarihte bazı hesaplara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Alınan hakediş bedelleri hesabında biriken tutarlar ile yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesaplarının tutarlarının kâr zarar hesabına devrinden ve diğer gelir ve giderlerin de hesaplanması sonucunda 690 Dönem Karı Hesabı 900.000 TL olarak hesaplanmıştır (veriler küçük tutulmuştur).

- Hakediş bedellerinden o güne kadar yapılan kurumlar vergisi stopajlarının toplam tutarı 140.000 TL, "295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabından geçici kabulün yapılmasıyla "193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına devredilmiştir.

- Geçici kabul döneminden sonra düzenlenen beyannamede hesaplanan kurumlar vergisi tutarı 200.000 TL'dir. Bu verilere göre dönem karının kapanışı ile ilgili muhasebe kayıtları diğer işletmelerinkine benzer nitelikte olacaktır.

¹⁶ Daha fazla bilgi için bkz. TMS 12

Geçici kabulden sonra yıl sonu itibarıyla vergi karşılığının kaydı:

31/12/...		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	200.000	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 370.01 Kurumlar Ver. Kar. <u>26.400</u>		200.000
/		

Hakediş bedellerinden yapılan kurumlar vergisi stopaj tutarlarının geçici kabulde dönen varlık hesaplarına aktarımı:

.../.../...		
193 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	140.000	
295 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		140.000
/		

Peşin ödenen vergilerin 371 nolu hesaba aktarımı:

.../.../...		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 370.01 Kurumlar Ver. Kar. <u>140.000</u>	140.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		140.000
/		

Dönem karı hesaplarının kapatılması ve bilançoaya aktarımı:

.../.../...		
690 DÖNEM KARI	900.000	
692 DÖNEM NET KÂRI		700.000
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		200.000
.../.../...		
692 DÖNEM NET KARI	700.000	
592 DÖNEM NET KARI		700.000
/		

Nisan ayında beyannamenin verilerek tahakkuk fişinin alınması:

01/04/...		
370 DÖNEM KÂRI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	200.000	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		140.000
371.01 Peşin Ödenmiş Kurumlar Vergisi <u>140.000</u>		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		60.000
360.01 Ödenecek Kurumlar Vergisi <u>60.000</u>		
/		

TMS/TFRS ve BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesine tabi olan inşaat işletmeleri dönem sonuçlarını hesaplarken iş bitirimlerini beklemezler. Daha önce de vurgulandığı gibi işin tamamlanma oranına göre kayıt yapmaktadırlar. Ancak vergi mevzuatında herhangi bir değişiklik yapılmadığı sürece kurumlar vergisinin hesabı ve beyannamenin verilmesi yine iş bitiminde olacaktır. Bu nedenle bu şirketlerde de TMS 12 Muhasebe Standardının uygulama etkileri daha fazla olacak ve ertelenmiş vergi gelir/gider etkisinin hesaplanması gerekecektir. Ertelenmiş vergilerin muhasebe kayıtları yıllara yaygın olmayan işlerde yapıldığı gibidir. Dolayısıyla burada ayrıca bir örnek yapılmamıştır.

4.1.3. Katma Değer Vergisi

i. Genel Bilgiler

Katma değer vergisi, yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti teslim alanın teslim edene ödediği vergidir. Bir malın üretiminden tüketimine kadar geçen süre içinde yarattığı katma değer üzerinden alınan bu vergiler her aşamada yaratılan katma değer üzerinden hesap edilir. Mal ve hizmeti satan, satış tutarına o tarihte uygulamada olan KDV oranını uygulayarak müşteriyi KDV dahil tutar kadar borçlandırır. Satış tutarını kendi gelirlerine alırken tahsil ettiği veya edeceği KDV tutarını ayrı bir hesapta izler. Kendisi de şirketine mal ve hizmet alırken ödediği ya da ödeyeceği KDV'leri bir hesapta bekletir. Her ay sonunda ödenen ya da ödenecek olan KDV tutarı ile tahsil edilen KDV tutarı karşılaştırılarak izleyen ayın 24'üne kadar KDV beyannamesi verilir. Tahsil edilen tutarın ödenen tutarlardan fazla olması durumunda aradaki fark gelir idaresine KDV olarak ödenir. Tahsil edilen tutar şirketin mal ve hizmet alımlarında ödenen tutardan az ise aradaki fark izleyen aylarda tahsil edilen KDV'lerden mahsubu yapılmak üzere "Devreden KDV" hesabında bekletilir.

KDV; aşağıdaki hizmetlerden alınmaktadır:

1- Ticari, sanayi, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler.

2- Her türlü mal ve hizmet ithalatı yapanlar.

3- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler: Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri.

4- Spor-toto oynanması, piyango tertiplenmesi, at yarışları ve talih oyunları tertiplenmesi ve oynanması.

5- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler.

6- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar

Katma değer vergisi beyannamesi (aylık olanlar) takip eden ayın 24. günü akşamına kadar verilir. KDV Tutarı ise, beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir. Tabi bu KDV mükelleflerinin vergi idaresine vergiyi ödeme zamanıdır. Tüketici mal ya da hizmeti alırken zaten bu vergiyi gerçek yüklenici olarak malın fiyatı içerisinde ödemiş bulunmaktadır.

KDV oranları, değişik mal ve hizmet konuları, sektörler için farklı olabilmektedir.

İnşaat sektörü için Katma Değer Vergisi önemli olup sektör için birtakım zorluklar yaratmaktadır.

ii- Hesap Planında Kullanılan KDV Hesapları

MSUGT'de KDV tutarlarının izlenmesinde en çok aşağıdaki hesaplar kullanılmaktadır:

190 Devreden Katma Değer Vergisi

191 İndirilecek KDV

192 Diğer KDV

391 Hesaplanan KDV

392 Diğer KDV

Hesapların işleyişi aşağıda açıklanmıştır (MSUGT hesap planı açıklamaları).

- 190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

Bir dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

"191 İNDİRİLECEK KDV" hesabının "391 HESAPLANAN KDV" hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki bakiyesi dönem sonlarında söz konusu hesaba karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler alacak kaydedilir.

ÖRNEK:

Kasım ayı sonunda Katma Değer Vergisi hesaplarının kalanları aşağıda verilmiştir.

	Hesap İsmi	Kalanı
191	İndirilecek KDV	34.000 TL
391	Hesaplanan KDV	28.000 TL

30/11/...		
391 HESAPLANAN KDV	28.000	
391.00 Satışlar Üzerinden Hesaplanan KDV		
190 DEVREDEN KDV	6.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		34.000
/		

- 191 İNDİRİLECEK KDV

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Mal ve hizmet alımlarından doğan indirilecek katma değer vergisi bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilmeyen ve "190 DEVREDEN KDV" hesabına aktarılan borç bakiyesi bu hesaba alacak yazılır.

Bu hesap, mal ve hizmet alımlarında ödenen ya da işletmede imal veya inşa edilen duran varlıklarla ilgili olarak tahakkuk ettirilen KDV'lerin, işletmece hesaplanan katma değer vergisinden indirilinceye kadar tutulması için kullanılır. Hesabın ay sonundaki kalanı "391 Hesaplanan KDV" hesabı ile karşılaştırılacağı, söz konusu hesap kalanını aşan tutar da "190 Devreden KDV" hesabına aktarılacağı için bu hesap bilançolarda yer almaz (Akdoğan, Sevilengül, 2007).

Hesaba; o ay içinde alınan, her türlü dönen ve duran varlıklar ve hizmetlere ilişkin olarak ödenen katma değer vergisi, satıştan iadelerin ve iptallerin katma değer vergileri borç yazılır.

Ay içinde "391 Hesaplanan KDV" hesabına alınan katma değer vergisinden indirilen miktar, adı geçen hesabın borcuna karşılık, bu hesaba alacak yazılır. Geri alınacak katma değer vergisi de, bu hesaba alacak yazılması karşılığında, alacak hesaplarına ("136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR / 136.00 Vergi Dairelerinden Alacaklar" gibi) alınır.

ÖRNEK 1:

MERT Anonim Şirketinden A KÖPRÜ inşaatında kullanılmak üzere 40.000 TL'lik demir satın alınmış ve hemen şantiyeye kullanılmak üzere inşaat alanına götürülmüştür. %18 KDV bedeli de dahil satıcıya 47.000 TL banka hesabından ödenmiştir.

...	...	...
150 İLK MADDE VE MALZEME	40.000	
Şantiye Deposu - Demir		
191 İNDİRİLECEK KDV	7.000	
191.00 Mal ve Hizmet Alımları KDV		
102 BANKALAR		47.000
/		

Örnekten de görüleceği üzere KDV tutarı maliyete verilmemiş ayrı hesapta izlenmiştir.

Aynı kaydı satıcı kendi defterlerinde aşağıdaki gibi yapacaktır:

...	...	...
102 BANKALAR	47.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		40.000
391 HESAPLANAN KDV		7.000
391.00 Mal ve Hizmet Satımları		
KDV		
/		

Yukarıdaki kayıttan da görüleceği üzere satıcı satış hesabına KDV tutarını kaydetmemiş, KDV ayrı hesapta izlenmiştir.

ÖRNEK 2:

İnşaatlarda kullanılmak üzere için 30.000 TL'ye bir delme makinesi satın alınıyor (KDV: %18). Fatura tutarı banka hesabından ödeniyor.

...	...	...
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	30.000	
253.30 Delme Makinesi		
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400	
191.10 Mal ve Hizmet Alımları KDV		
102 BANKALAR		35.400
/		

ÖRNEK 3:

Yıllara yaygın iş yapan inşaat şirketi şantiyenin 10.000 TL elektrik faturasını %18 KDV ilavesiyle ödüyor (KDV oranı değişik olabilir. Örnekte varsayılmıştır.).

...	...	...
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000	
Dışarıdan Sağ. Fay. ve Hiz. Elektrik Gid.		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
191.10 Mal ve Hizmet Alımları KDV		
102 BANKALAR		11.800
/		

- 192 DİĞER KDV

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisinin, erteleme bir yıl içinde olması halinde kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi pasifteki ilgili hesabın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

- 391 HESAPLANAN KDV

Bu hesap; teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

Hesaplanan katma değer vergisi bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibarıyla bu hesabın bakiyesi, “191 İndirilecek KDV” ve/veya “190 Devreden KDV” hesapları ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın bakiyesi “191 İndirilecek KDV” ve/veya “190 Devreden KDV” hesaplarının bakiyesinden fazla olduğu takdirde vadesinde ödenmek üzere “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabına aktararak kapatılır.

ÖRNEK 1:

Yap sat işi ile uğraşan bir inşaat işletmesi 800.000 TL’lik bir daire satıyor. Daire bedeli ve %18 KDV (Varsayım) tutarı müşteri tarafından bankaya yatırılıyor.

...	...	...
102 BANKALAR	944.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		800.000
391 HESAPLANAN KDV		144.000
391.00 Satış Üzerinden		
Hesaplanan KDV		
/		

ÖRNEK 2:

Haziran ayı sonunda "391 Hesaplanan KDV" hesabının kalanı 450.000 TL (tamamı satış üzerinden hesaplanmış) ve "191 İndirilecek KDV" hesabının kalanı 380.000 TL'dir (tamamı mal ve hizmet alışlarından). Önceki aydan devreden KDV yoktur.

...	...	...
391 HESAPLANAN KDV	450.000	
391.00 Satışlar Üzerinden Hesaplanan KDV		
191 İNDİRİLECEK KDV		380.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE		70.000
FONLAR		
360.05 Ödenecek KDV		
/		

- 392 DİĞER KDV

Bu hesap; teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen Katma Değer Vergisi ve ihraç kaydıyla, satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek Katma Değer Vergisi tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi, aktifteki ilgili hesabın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonunda aktifteki ilgili hesabın alacağı karşılığı bu hesaba borç kaydedilmek suretiyle işlem görür.

Yatırım teşvik belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen katma değer vergisi bu hesaba borç, ödenmek üzere pasifteki tahakkuk hesabına alacak kaydedilir.

Vergi dairesince tecil olunan katma değer vergisi "391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı"nın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda borçlusunun alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir (Akdoğan, Sevilengül, 2007, s.485).

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise, tecil olunan katma değer vergisi "391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı"nın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

iii. Katma Değer Vergisinde Tevkifat

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye dayanılarak, vergi güvenliği müessesini sağlamak amacıyla bazı kurum ve kuruluşların yapım işlerinde katma değer vergisi tevkifatı öngörülmüştür. Sorumlu sıfatı ile tevkifat yapacak kurum ve kuruluşlar şunlardır;

- Genel bütçeye dahil daireler
- Katma bütçeli idareler
- İl özel idareleri
- Belediyelerin teşkil ettikleri birlikler
- Döner sermayeli kuruluşlar
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları

Tebliğlerde belirlenen bu kurumlara yapılan inşaat işleri kapsamındaki işlerden Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile belirlenmiş olan **3/10 oranında KDV tevkifatı yapılması**

zorunluluğu bulunmaktadır (Bu oran daha önce 91 No’lu Tebliğ’de 1/3 ve 99 No’lu Tebliğde 1/6 olarak belirlenmişti). Oranlar işin niteliğine göre ekonomik politikalara göre değişebilmektedir.

Tevkifata tabi olmayan durumlar

- *KDV tevkifatı yapma zorunluluğu bulunan kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı yaptığı inşaat işleri tevkifata tabi değildir. Örneğin, Toplu Konut İdaresinin A Bakanlığına yapmış olduğu inşaat işinde tevkifat uygulanmayacaktır.*

- *Fatura düzenleme sınırının altında olan işlemlerde tevkifat uygulanmayacaktır. 2021 yılı için bu tutar KDV dahil 1.500 TL olduğundan, söz konusu tutarı geçmeyen işlemler için tevkifat uygulaması söz konusu değildir. Bu sınır yapılan düzenlemelerle değiştirilebilir.*

- KDV tevkifatına tabi işlemler ihalesi 30.04.2006 tarihinden sonra tamamlanmış olan yapım işlerine ilişkindir. Bu tarihten önce yapılan ihaleler ile ilgili olarak yapılan işlerde faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır.

- İstisna kapsamına alınan inşaat işleri. Bazı inşaat işlerinde KDV istisnası öngörüldüğünden, bu işlemlerde de tevkifat uygulanmayacaktır. Örneğin; limanlar ve hava meydanlarının inşası istisnası, serbest bölgelerde yapılan inşaat ve onarım işlerinde KDV istisnası, Konut Yapı Kooperatiflerine yapılan inşaat taahhütlerinde istisnası gibi.

Ödemelerden yapılacak KDV tevkifatı oranlarının yer aldığı tablo aşağıda yer almaktadır.

İşlemin Türü	Tevkifat Yapacak Olanlar	Güncel Kısmi Tevkifat Oranı
Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri	*Belirlenmiş Alıcılar Not: Belirlenmiş alıcılar ile kimin kastedildiği aşağıda açıklanmıştır.	<u>2/10 Ekim 2017 Tarihinden</u> <u>İtibaren</u> 3/10
Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler	*Belirlenmiş Alıcılar	9/10
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım Hizmetleri	*Belirlenmiş Alıcılar	5/10
Yemek servis ve organizasyon hizmetleri	*Belirlenmiş Alıcılar	5/10

İşgücü temin hizmetleri (Özel güvenlik ve koruma hizmetleri dahil)	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	9/10
Yapı denetim hizmetleri	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	9/10
Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	5/10
Turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri	KDV Mükellefleri	9/10
Spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu İşlemleri	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	9/10
Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	7/10
Servis taşımacılığı hizmeti	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	5/10
Her türlü baskı ve basım hizmetleri	*Belirlenmiş Alıcılar	5/10
Külçe Metal Teslimleri Hurdadan elde edilenler dışındaki Bakır, Alüminyum ve Çinko külçe teslimleri	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	7/10

Bakır Çinko ve Alüminyum Ürünlerinin Teslimi İlk üretici ithalatçı teslimi hariç	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	7/10
Hurda ve Atık Teslimi (İstisnadan vazgeçilmesi halinde)	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	7/10
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde teslimi	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	9/10
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	9/10
Ağaç ve orman ürünleri teslimi	KDV Mükellefleri ve Belirlenmiş Alıcılar	5/10

*Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları
- Döner sermayeli kuruluşlar
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları
- Bankalar
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri)
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler

ÖRNEK:

Yıllara yaygın iş yapan Uğur A.Ş., Ulaştırma Bakanlığı'na yapmış olduğu yol inşaatı ile ilgili olarak hak ettiği hakediş tutarı 40.000.000 TL'dir. Bakanlık ilgili hakediş raporunu hazırlamış ve Uğur A.Ş.'ye %3 kurumlar vergisi stopajını keserek ayrıca 3/10 oranında KDV stopajı sorumlu sıfatı ile keserek kalanı Uğur şirketinin hesabına yatırmıştır.

Yapılacak hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

%3 Kurumlar Vergisi Stopajının Hesaplanması	: 40.000.000 x %3 = 1.200.000 TL
Hesaplanan KDV	: 40.000.000 x 0.18 = 7.200.000 TL
3/10 = 0,3 KDV Tevkifat Hesaplaması	: 7.200.000 x 0,3 = 2.160.000 TL
Uğur Şirketinin Hesaplanan KDV Tutarı	: (7.200.000 - 2.160.000) = 5.040.000 TL
Net Hakediş Tutarı	: 40.000.000 - 2.160.000 = 37.840.000 TL
Muhasebe kaydı:	

...	...	...	...
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	41.680.000		
127.70 İnşaat Taahhüt İşlerinden Alacaklar			
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	1.200.000		
295.01 Mahsup Edilecek Kurumlar Vergisi			
... Yol İnşaatı			
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		37.840.000	
Yol İnşaatı			
(40.000.000-1.440.000)			
391 HESAPLANAN KDV		5.040.000	
391.01 Hakediş Üzerinden			
...	...	...	...
102 BANKALAR	41.680.000		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		41.680.000	
127.70 İnşaat Taahhüt İşlerinden Alacaklar			
/			

4.1.4. Damga Vergisi ve Diğer Vergiler

İnşaat işleri ile uğraşan işletmeler, ister yıllara yaygın olmayan iş yapsın, ister yıllara yaygın iş yapsın düzenledikleri sözleşmelerle, bazı belge ve kağıtlarla ilgili olarak yaptıkları hukuki işlemlerde damga vergisi öderler. Damga vergisi oranları yapılan işe göre farklılık gösterir.

Resmi daireler dışında kalan kişilerin yaptığı işlerde sadece avanslar damga vergisine tabi olup,

hakedişler damga vergisine tabi değildir. Bununla birlikte geçici hakedişler avans niteliğinde olduğundan damga vergisine tabidir.

Damga Vergisi Kanunu'na göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde damga vergisine tabi tutulan başlıca işlemler şunlardır:

- Sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli parayı ihtiva edenler
- Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde hakediş ödemeleri
- Avanslar (henüz hakediş raporuna bağlanmayan ödemeler)

İnşaat şirketleri de diğer işletmeler gibi vergi mevzuatının öngördüğü diğer vergiler açısından da vergi mükellefidirler. Bu işletmelerde de vergiyi doğuran olay ortaya çıktıkça ilgili vergiler, resim ve harçlar ödenmektedir. Bu ödenen tutarlar, genellikle gider niteliği taşıdığından tahakkuk ettikçe işletmenin uhdesinde kaldığından giderlere ya da maliyetlere verilmektedir. Bu vergi unsurları inşaat işletmeleri açısından özellik göstermediğinden burada açıklanmamıştır.

4.2. SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDA İNŞAAT İŞLERİYLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

4.2.1. Genel Bilgiler

İnşaat işletmeleri için vergi mevzuatı olduğu kadar sosyal güvenlik mevzuatı da büyük önem taşımaktadır. Sosyal Güvenlik Mevzuatı, diğer şirketlerde olduğu gibi inşaat şirketlerine de çalıştırdıkları işçilerle ilgili olarak birtakım yükümlülükler getirmiştir. Devlet çalışan işçinin haklarını korumak ve gözetmek durumundadır. İşçiler Sosyal güvenlik kapsamında olduğu zaman, hasta olduklarında giderleri SGK'dan karşılanmakta, işsiz kaldıkları zaman belirli bir süre iş bulana kadar işsizlik sigortası almakta, en önemlisi emekli olduğunda kıdem tazminatını ve emekli maaşını almaktadır. Bu tür sosyal hakların alınabilmesi için işçinin sigorta kapsamına alınması zorunludur. Her işveren, çalıştırdığı işçinin SGK kaydını yaptırmakta ve primlerini kuruma ödemektedir. SGK primleri işçinin ücretinden kesilen paylarla, işverenin işçi adına ödediği paylardan oluşmaktadır. Örneğin işçinin SGK prim oranı %14, İşverenin de %21 ise (Her sektörde işveren payı işin niteliğine göre farklılaşabilmektedir.) işçinin SGK primine esas ücret matrahından %14 ü işçiden kesilmekte ve kalan işçiye ödenmektedir. İşveren de bu matrahtan %21 oranında primini hesaplamakta ve izleyen ayda SGK verdiği beyanname ile sorumlu sıfatıyla bu tutarı kurum hesaplarına yatırmaktadır. Primlerin zamanında yatmaması birtakım gecikme faizlerinin ve cezaların ortaya çıkmasına neden olmakta işyerinin kapatılmasına kadar gidilebilmektedir.

SGK borçları şirketler için önemli bir yükümlülüktür. Zamanında yerine getirilmemesi birtakım cezai müeyyideleri de beraberinde getirmektedir. Ancak işçilik maliyetlerinin yüksek olması, işveren prim paylarının büyük tutarlara çıkması, bazı sektörlerde kaçak sigortasız işçi çalıştırmayı teşvik etmiştir. Ülkemizde işsiz sayısının da çok olması bu uygulamayı yaygınlaştırmaktadır. Özellikle geçici işçi çalıştıran sektörlerde sigortasız işçilere rastlamak mümkündür.

Sigorta primi ödememek için, sigortasız işçi çalıştıran sektörlerin başında inşaat sektörü de gelmektedir. Bu durumu önlemek için mevzuatta düzenlemeler yapılmış ve asgari işçilik düzenlemesi getirilmiştir. Asgari işçilik uygulaması, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun kayıt dışı istihdamla mücadele de başvurduğu yöntemlerden birisidir. Bu yöntemde kimi iş ve işyerlerinde, SGK'ya bildirilmesi gereken asgari çalışma gün sayısı ve/veya prime esas kazanç tespiti yapılarak çalışma hayatı düzenlenmeye çalışılmaktadır. Bu kısımda bu uygulama anlatılacaktır.

4.2.2. Asgari İşçilik Uygulaması

Asgari işçilik uygulaması temelde; işverenin Kuruma bildirdiği prime esas kazançlar toplamının, ihaleli işlerde istihkak bedeline ve özel bina inşaatlarında da yaklaşık maliyet bedeline uygulanacak işçilik oranları sonucunda hesaplanan işçilik tutarlarının karşılaştırılmasına dayanır.

Eğer Kuruma bildirilen sigorta primine esas kazançlar tutarı, hesaplama sonucunda bulunan işçilikten fazla ise iş verenin yeterli işçilik (yani bir anlamda yanında çalıştırdığı bütün sigortalıları bildirmiş olduğu) bildirdiği kabul edilir. Asgari işçilik bir anlamda kurumun işçilik giderlerinin bazı

kriterlere göre hesaplanmasına dayanır.

Asgari işçilik uygulaması daha ziyade ihale konusu işler ile özel bina inşaatları işlerinde kural olarak yapılır, diğer devamlı mahiyetteki işyerlerinde istisnai olarak uygulanmaktadır.

SGK, sadece ihale konusu ve inşaat işyerlerinde değil, devamlı mahiyetteki işyerlerinde de asgari işçilik tespiti yapabilmektedir. 5510 sayılı Kanunun 85. maddesiyle tanınan bu yetki doğrultusunda SGK; yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurları dikkate alarak asgari işçilik tespiti yapabilir. Bu doğrultuda Sosyal Güvenlik Müfettişlerince yıllık denetim programı kapsamında, kayıt dışı istihdamın yüksek olduğu sektörler öncelikli olmak üzere asgari işçilik denetimleri yapılır. Yapılan denetimlerde, pek çok faktör dikkate alınmak suretiyle işyerinden bildirilmesi gereken asgari çalışma gün sayısı ve prime esas kazanç tutarı tespit edilir. Çıkan rakamlar, işveren tarafından fiilen yapılmış bildirimlerle mukayese edilir. Arada pozitif fark varsa, işverenden fark işçilik tutarı talep edilir. Ayrıca fark işçilik sebebiyle işveren hakkında idari para cezaları da tahakkuk ettirilir.

- İhale Yolu ile İşin Yapılması

İhale yolu ile bir işin yapımını yüklenen müteahhidin 5510 sayılı kanuna göre işveren sayılabilmesi, için ihale suretiyle aldığı işin yapımı dolayısıyla işçi çalıştırması ve bu işçilerin ihale konusu işte çalıştırılmak üzere işe alınmış olması gerekir.

Taahhüt edilen işin ayrıca işçi alınmaksızın müteahhidin esasen mevcut olan devamlı işyeri işçileriyle yapılmış olması halinde, ihale konusu işten dolayı işverenlik sıfatı söz konusu olmaz dolayısıyla taahhüt edilen işin ayrı bir işyeri olarak tesciline gerek yoktur.

Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerde SGK tarafından asgari işçilik hesaplaması yapılmaktadır. Bu hesaplama yapılırken öncelikle ihale konusu işin başlangıç ve bitiş tarihleri tespit edilir. İşin bitiş tarihi tam olarak tespit edilemiyorsa, kesin kabul veya noksansız geçici kabul tarihi işin bitiş tarihi olarak kabul edilir. Daha sonra bu iş için ihale makamı tarafından yükleniciye ödenen Katma Değer Vergisi hariç, **malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil toplam hakediş tutarına asgari işçilik oranı uygulanır.** Bu oran, asgari işçilik oranları listesinden (Resmî Gazete'de yayımlanan ve cari yılda da geçerli güncel liste kullanılır) iş için tespit edilen asgari işçilik oranının %25 eksiği olarak uygulanır. Bunun sonucunda çıkan işçilik matrahı, işveren tarafından ihale konusu işin süresince SGK'ya bildirilen işçilikten fazla ise, fark işçilik tutarı işverene tebliğ edilir.

Borcun tebliğinden sonra bir ay içinde işveren, borcu ödeyeceğini ve daha sonra söz konusu işle ilgili denetim istemeyeceğini belirtirse borç kesinleşmiş olur.

İşveren bu bir aylık sürede, borcunu ödeyeceğine dair bildirimde bulunmaz veya borcunu ödemeyeceğini bildirirse, konu incelenmek üzere Sosyal Güvenlik Müfettişine veya Sosyal Güvenlik Denetmenine havale edilir.

Denetim elemanları, söz konusu işle ilgili olarak prim tarife cetvelindeki işçilik oranının tamamını uygularlar. Yani SGK müdürlüğünde yapılan %25 indirim, denetim elemanı tarafından yapılmaz. Dolayısıyla işverenler açısından işçilik hesaplamasının müdürlüklerde yapılması daha avantajlıdır.

İhale konusu işte çalıştırılacak sigortalı sayısı sözleşme ile belirlenmişse, SGK müdürlüğü öncelikle işveren tarafından sözleşmede belirtilen kişi/gün sayısının bildirilip bildirilmediğine bakar. Burada doğrudan asgari işçilik oranını uygulamaz.

SGK sözleşmede belirtilen işçi sayısının eksik bildiriminin yapıldığını tespit ederse, eksik bildirimin tamamlanması için bir ay içinde yeni bildirim yapması hususunda işverene tebligat çıkarır. İşverence eksik bildirim bu süre zarfında tamamlanmazsa, SGK müdürlüğü re'sen belge düzenler ve işverene ödemesi için gönderir.

İhale konusu işten dolayı hesaplanan asgari işçilik farkı işveren tarafından ödendiği takdirde, SGK tarafından işverene '**ilişiksizlik belgesi**' verilir. Söz konusu belge, işverenin ihale konusu işten

dolayı SGK'ya işçilik borcunun bulunmadığını gösterir ve ihale makamınca teminat iadesinde, hakediş ödemesinde dikkate alınır.

- Özel Bina İnşaatlarında Asgari İşçilik Uygulamaları

Devlet tarafından yapılan inşaatların dışındaki inşaat işlerinin hemen tamamı asgari işçilik denetimine tabidir. Yapı ruhsatı vermeye yetkili merciler, ruhsat verdikleri inşaat işyerlerini SGK'ya bildirirler. İnşaatın bitiminden sonra ilgili mercilerden yapı kullanma izin belgesi (iskân belgesi) alabilmek için öncelikle **SGK'dan ilişiksizlik** belgesi alınması gerekir. SGK müdürlüğü, kendisine ilişiksizlik belgesi almak için müracaat edilen işyeri için önce asgari işçilik araştırması yapar. Bu araştırmayı yaparken, önce yapının yaklaşık maliyetini hesaplar. Hesaplama, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl açıklanan yaklaşık maliyet rakamlarına göre yapılır. **Yapının sınıf ve grubuna göre toplam metrekaare maliyeti bulunur. Bu maliyete asgari işçilik oranının %25 eksiği uygulanır.** Çıkan rakamdan işveren tarafından inşaat süresince bildirilen işçilik tutarı düşüldükten sonra kalan pozitif tutar, işverenin SGK'ya olan fark işçilik borcunu gösterir.

- Asgari İşçilik Hesaplama Yöntemi

Binaların maliyetinin hesaplanmasında, bitirildiği yıldan bir önceki yıla ilişkin birim maliyet bedeli dikkate alınır. Aynı yıl içerisinde başlayıp bitirilen binaların maliyeti ise o yılın birim maliyeti esas alınarak hesaplanır. Hesaplamayı aşağıdaki formülde gösterebiliriz:

Tüm Bina İnşaatın Maliyeti = Toplam İnşaat alanı x Birim Fiyat x Bina İnşaatının Tamamlanma Oranı
İşin Yürütümü İçin Gerekli En Az İşçilik Miktarı = Tüm Yapının Maliyeti x Uygulanacak İşçilik Oranı
Bildirim Eksiği = İşin Yürütümü İçin En Az İşçilik Miktarı – SGK'ya Bildirilen İşçilik (Sigorta Matrahı)

Toplamı

Yapılan hesap sonrası bildirim eksiği varsa iskana konu ilişiksizlik Belgesi verilmez. İşveren kendisine yapılan borç ödeme tebliğinden itibaren Kuruma bir ay içinde dilekçe ile başvurarak aradaki fark primini öderse ilişiksizlik yazısı alabilir. Ödeme yapmaması halinde SGK müfettiş incelemesine geçilir.

Uygulamada inşaatlar çeşitli nedenlerden dolayı bazen tamamen değil, kısmen bitirilmektedir. Biten kısımlar için yapı kullanma izin belgesi istenmesi söz konusu olduğunda, asgari işçilik uygulaması toplam inşaat alanı için değil inşaatın kısmen biten bölümü için yapılır.

- Konuyla İlgili Örnek Uygulamalar

ÖRNEK 1:

Çalışkanlar İnşaat A.Ş. tarafından yapımına 29.05.2017 tarihinde başlanan ve 23.09.2018 tarihinde tamamlanan 4. sınıf A grubunda bulunan 1.500 m² yüzölçümündeki betonarme binanın birim maliyet bedeli, toplam maliyet tutarı ve hesaplama detayları aşağıdaki gibidir:

İnşaatın Başlama Tarihi	29.05.2017
İnşaatın Tamamlanma Tarihi	23.09.2018
İnşaatın Sınıfı	4/A
2017 m ² Birim Maliyeti	1.000 TL
2018 m ² Birim Maliyeti	1.100 TL
Betonarme Asgari İşçilik Oranı	%9
%25 Eksiği	%6,75
Toplam m ²	1.500 m ²
SGK'ya Bildirilen İşçilik Tutarı	35.250 TL
HESAPLAMA DETAYLARI	

İnşaatın Maliyeti	$1.500 \text{ m}^2 \times 1.000 \text{ TL} = 1.500.000 \text{ TL}$
SGK'na Bildirilecek İşçilik Tutarı	$1.500.000 \times 0,0675 = 101.250 \text{ TL}$
SGK'ca Hesaplanan Fark	$101.250 - 35.250 = 66.000 \text{ TL}$
SGK'ca Hesaplanan Prim Farkı	$66.000 \times 0,345^{17} = 22.770 \text{ TL}$

Hesaplanan prim farkı tutarı 22.770 TL inşaatın tamamlandığı Eylül 2018 ayı itibarıyla tahakkuk etmiştir. Çalışkanlar İnşaat A.Ş. kendi arsası üzerine özel hizmet binası yapmaktadır. Söz konusu inşaatla ilgili bilgiler ile hesaplama detayları aşağıdaki gibidir:

İnşaatın Başlama Tarihi	10.08.2016
İnşaatın Tamamlanma Tarihi	20.06.2018
İnşaatın Sınıfı	3/A
2016 m ² Birim Maliyeti	600 TL
2017 m ² Birim Maliyeti	650 TL
2018 m ² Birim Maliyeti	710 TL
Betonarme Asgari İşçilik Oranı	%9
%25 Eksiği	%6,75
Toplam m ²	1.400 m ²
SGK'ya Bildirilen İşçilik Tutarı	28.250 TL
Malzemeli İşçilik Faturaları Toplamı	130.000 TL ¹⁸
Sadece İşçilik Faturaları Toplamı	7.425 TL
HESAPLAMA DETAYLARI	
İnşaatın Maliyeti	$1.400 \text{ m}^2 \times 650 \text{ TL}^{19} = 910.000 \text{ TL}$
SGK'na Bildirilecek İşçilik Tutarı	$910.000 \times 0,0675 = 61.425 \text{ TL}$
SGK'ca Hesaplanan Fark	$61.425 - 28.250 = 33.175 \text{ TL}$
SGK'ca Hesaplanan Prim Farkı	$33.175 \times 0,345^{20} = 11.445 \text{ TL}$

Kısa vadeli sigorta prim oranının %2 olarak sabitlenmesinden dolayı 2013/9. aydan sonra SPEK tutarının %34,5'i ödenmesi gereken prim olarak hesaplanmaktadır.

Kurum'a bildirilmesi gereken işçilik miktarı hesabında faturalı ödemeler dikkate alınmayacağından işçilik oranının %25 eksikliği alınmaktadır.

Binalar bittiği yıldan bir yıl önceki m² birim fiyatı ile değerlendirildiğinden söz konusu inşaat için 2017 yılı 3/A m² birim fiyatı olan 650 TL esas alınmıştır.

¹⁷ Kısa vadeli sigorta prim oranının %2 olarak sabitlenmesinden dolayı 2013/9. aydan sonra SPEK tutarının %34,5'i ödenmesi gereken prim olarak hesaplanmaktadır.

¹⁸ Kurum'a bildirilmesi gereken işçilik miktarı hesabında faturalı ödemeler dikkate alınmayacağından işçilik oranının %25 eksikliği alınmaktadır.

¹⁹ Binalar bittiği yıldan bir yıl önceki m² birim fiyatı ile değerlendirildiğinden söz konusu inşaat için 2017 yılı 3/A m² birim fiyatı olan 650 TL esas alınmıştır.

²⁰ Kısa vadeli sigorta prim oranı %2 olarak sabitlendiğinden 2013/9. aydan sonra SPEK tutarının %34,5'i ödenmesi gereken prim olarak hesaplanmaktadır.

ÖRNEK 2:

Çalışkanlar İnşaat A.Ş., SGK’ca hesaplanan prim farkını ödemekten imtina ederse bu defa konu SGK müfettişleri tarafından incelenecektir ve işverenin faturalı işçilik ödemeleri dikkate alınacaktır. Ancak asgari işçilik oranından %25 eksiltme yapılmayacak ve işçilik oranı tam olarak uygulanacaktır. Buna ilişkin örnek ise aşağıdadır:

İnşaatın Maliyeti	1.400 m ² x 650 TL = 910.000 TL
Malzemeli İşçilik Faturaları Toplamı	130.000 TL
SGK’ya Bildirilmesi Gereken İşçilik	910.000 - 130.000 = 780.000 TL
Betonarme Asgari İşçilik Oranı	780.000 x 0,09=70.200 TL
SGK’ya Bildirilen İşçilik Tutarı	28.250 TL
Sadece İşçilik Faturaları Toplamı	7.425 TL
Toplam (28.250 + 7.425)	35.675 TL TL
Fark İşçilik	70.200 – 35.675 = 34.525 TL

Çalışkanlar İnşaat A.Ş.’nin SGK’dan ilişiksizlik belgesi alabilmesi için, 4.525 TL fark işçiliğinin primini ödemesi zorunludur. Aynı zamanda fark işçiliğinin talep edildiği her ay için yarım asgari ücret, kayıt geçersizliği ve ek prim ve hizmet belgesi için iki asgari ücret tutarında idari para cezası ödemek durumundadır.

ÖRNEK 3:

Çalışkanlar İnşaat A.Ş. Ankara-İzmir Yüksek Hızlı Tren hattı köprü ve viyadük bağlantı işlerini ihaleyle almıştır. İhaleye ilişkin bilgiler ve hesaplama detayları aşağıdaki gibidir:

İnşaatın Başlama Tarihi	01.09.2017
İnşaatın Tamamlanma Tarihi	13.10.2018
İstihkak Tutarı	650.000 TL
Asgari İşçilik Oranı	%9
%25 Eksiği	%6,75
SGK’ya Bildirilen İşçilik Tutarı	35.250 TL
Malzemeli İşçilik Faturaları Toplamı	55.000 TL
Sadece İşçilik Faturaları Toplamı	30.000 TL
Sigorta Primine Esas Tavan Ücret Üstü Ödeme	6.000 TL
HESAPLAMA DETAYLARI	
SGK’ya Bildirilmesi Gereken İşçilik Miktarı	650.000 x 0,0675 = 43.875 TL
Fark İşçilik	43.875 - 35.250 = 8.625 TL

Çalışkanlar İnşaat A.Ş., 8.625 TL fark işçiliğin primini ödemeyi kabul etmesi halinde SGK müfettişi incelemesi yapılmadan ilişiksizlik belgesi alabilecektir. Aksi taktirde ödemeyi kabul etmezse SGK müfettişi incelemesine tabi tutulacak ve %25'lik işçilik oranından indirim yapılmayacaktır. Buna göre yapılacak hesaplama aşağıdaki gösterilmiştir:

İstihkak Tutarı	650.000 TL
Malzemeli İşçilik Faturaları Toplamı	55.000 TL
İşçilik Tutarı	$650.000 - 55.000 = 595.000$ TL
SGK'na Bildirilmesi Gereken İşçilik Miktarı	$595.000 \times 0,09 = 53.550$ TL
SGK'na Bildirilen İşçilik Tutarı	35.250 TL
Sadece İşçilik Faturaları Toplamı	30.000 TL
Sigorta Primine Esas Tavan Ücret Üstü Ödeme	6.000 TL
Toplam ($35.250 + 30.000 + 6.000$)	71.250 TL
Ücret Fazlası ($71.250 - 53.550$)	17.700 TL

Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişlerince yapılan incelemelerde 17.700 TL işçilik fazlası hesaplanmasından dolayı Çalışkanlar İnşaat A.Ş.'ye ilişiksizlik belgesi verilmesi yönünde rapor düzenlenmesi gerekecektir.

5. İNŞAAT VE GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

5.1. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ DÜZENLEMELER

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve kârın ölçümünde zamanlama yönünden Vergi Usul Kanunu ile muhasebe standartlarındaki uygulamalar arasında farklılıklar bulunmaktadır. VUK’da hasılat ve maliyetlerin sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesi, işin tamamlandığı ve geçici kabulün yapıldığı dönemde söz konusu olurken, uluslararası muhasebe standartlarında işin tamamlanma düzeyine göre yıllara yaygın olarak dönemsel olarak maliyet ve hasılat muhasebeleştirilmekte ve her dönemde inşaatla ilişkin kârlar ve zararlar ölçülebilmektedir.

İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik olarak düzenlenen inşaat sözleşmeleri ile ilgili uluslararası düzenlemeler incelendiğinde en önemli konunun gelir ve maliyetlerin inşaatın devam ettiği hesap dönemlerine dağıtılması olduğu görülmektedir.

5.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Gelişmeler

Bu konuda yayınlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları’ndaki gelişmeyi aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

i. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1979 yılında “IAS 11 Accounting for Construction Contracts” (İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe) Standardını yayımlamıştır.

ii. Aralık 1993 yılında Standart gözden geçirilerek “IAS 11 Construction Contracts” (İnşaat Sözleşmeleri) Standardı olarak yeniden yayımlanmıştır.

Her iki uygulamada hasılatın doğuşu ve kaydı “IAS 18 Revenue” (Hasılat) Standardından ayrı olarak düzenlenmiş, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik düzenlenen inşaat sözleşmelerinin hasılat standardı kapsamında olmadığı vurgulanarak inşaat sözleşmelerinde hasılatın ölçümünün IAS 11 kapsamında işin tamamlanma yüzdesine göre yapılacağı vurgulanmıştır.

iii. 9 Temmuz 2009 yılında yayımlanan Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Yayımlanan Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs), kendine özgü tek bir standarttır. IAS ve IFRS’lerin parçası değildir. Kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan küçük ve orta ölçekli işletmelerin ihtiyaçlarına uygun olarak hazırlanan ve IAS ve IFRS’lerden uygulanması daha kolay olan IAS ve IFRS’lerin basitleştirilmiş bir şeklidir. IFRS for SMEs tek bir standart olup her bir bölümü aslında bir standart uygulamasını düzenlemektedir. Bu Standart incelendiğinde yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirme esaslarının IAS ve IFRS’lerden farklı olarak ayrı bir bölüm olarak düzenlenmediği, hasılat bölümü kapsamında düzenlendiği görülmüştür. Nitekim IFRS for SMEs’in hasılatla ilişkin hükümlerini düzenleyen 23. bölümün 17-27 maddeleri inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirme esaslarını düzenlemiştir. Bu düzenlemede de, yıllara yaygın inşaat işlerinde hasılatın yıllara dağılımının işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplanması öngörülmüştür.

iv. 28 Mayıs 2014 tarihinde yayımlanan ve 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren “IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers” (Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat) Standardı en son yürürlüğe giren ve “IAS 18 Revenue” Standardının yerine geçen IAS 11’i de yürürlükten kaldırarak kapsamına alan bir standarttır. IAS ve IFRS uygulayan işletmelerde yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilme esasları bu Standart kapsamında uygulanacaktır.

5.1.2. Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Gelişmeler

Türkiye Muhasebe Standartları da Uluslararası Muhasebe Standartları’ndaki gelişmeleri izlemektedir. Türkiye’de üç tane finansal raporlama çerçevesi vardır. Bunlardan bir tanesi IAS ve IFRS’leri (TMS-TFRS’leri) uygulamak mecburiyetinde olan bağımsız denetim kapsamında bulunan borsa şirketleri ve banka, sigorta, finansal kiralama şirketleri gibi finans sektörü işletmeleridir. Bir tanesi

ise; bağımsız denetim kapsamında olan ancak BOBİ FRS'yi uygulayan işletmelerdir. BOBİ FRS, uluslararası yayımlanan "IFRS for SMEs" Standardının kısmen yerini almış bir standarttır. BOBİ FRS küçük işletmeleri kapsamayıp sadece bağımsız denetim kapsamında olan ancak borsada işlem görmeyen büyük işletmelerle orta büyüklükteki işletmeleri kapsamaktadır. Bu yönüyle küçük işletmeleri de kapsayan IFRS for SMEs'ten farklıdır. Küçük ve mikro işletmeler ise bağımsız denetim kapsamında olmayıp bu işletmeler için özel muhasebe standardı yayımlanıncaya kadar MSUGT hükümlerini uygulayan işletmelerdir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde muhasebeleştirme esasları her üç finansal raporlama sistemine tabi olan işletmelerde farklıdır. Bu bölümde en son düzenleme olan **"TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat"** Standardı incelenecektir.

TMS ve TFRS finansal raporlama çerçevesine tabi olan işletmeler UFRS'yi uygulamak mecburiyetindedirler. TMS-TFRS'ler aynen uluslararası standartlardan çevrilmektedir. Bu nedenle uluslararası standartlardaki değişimler hemen Türk mevzuatına da kazandırılmaktadır.

Bu çerçevede Türkiye muhasebe standartlarındaki gelişmeyi aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı aynı numaralı Uluslararası Muhasebe Standardından (*IAS 11 Construction Contracts*) çevrilerek ilk olarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26.10.2005 tarih ve 25978 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Standart, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

- "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardı 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Bu Standart, "IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers" Standardının Türkçeye çevrilmiş metnidir.

- BOBİ FRS, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu Standardın beşinci bölümü hasılatın muhasebe esaslarına ayrılmış olup, bu bölümde hizmet sunumu başlığında 5.18-5.35 maddelerinde inşaat işlerinin muhasebeleştirme esasları düzenlenmiş ve hasılatın tamamlanma yüzdesine göre yıllara dağıtılması önerilmiştir. Aşağıda TFRS 15 ve BOBİ FRS'nin uygulama esasları anlatılacaktır.

5.2. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ UYGULAMA ESASLARI

5.2.1. Standardın Amacı

Müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlamasına ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, md.1).

Amacın gerçekleştirilmesi açısından bu Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır. İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı, kolaylaştırıcı uygulamalar da dâhil olmak üzere, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygular.

TFRS 15, müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörür. Bununla birlikte, bu Standardın benzer özelliklere sahip sözleşmelerden (veya edim yükümlülüklerinden) oluşan bir portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, portföye dâhil her bir sözleşmeye (veya edim yükümlülüğüne) uygulanmasına nazaran önemli ölçüde farklılaşmayacağına dair makul bir beklentisi varsa, işletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, bu Standardı söz konusu portföye uygulayabilir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanır (TFRS 15, md.2-4).

5.2.2. Tanımlar

TFRS 15 Standardında kullanılan bazı tanımlar aşağıdaki gibidir:

Sözleşme: İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır.

Sözleşme varlığı: İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.

Sözleşme yükümlülüğü: İşletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsile hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.

Müşteri: İşletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır.

Gelir: Ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır.

Edim yükümlülüğü: Aşağıdakilerden herhangi birinin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki bir taahhüttür: (a) Farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi) ya da (b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet.

Hasılat: İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.

Tek başına satış fiyatı (bir mal veya hizmetin): İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye ayrı olarak satmış olması halinde talep edeceği fiyattır.

İşlem bedeli (müşteriyle yapılan bir sözleşmenin): İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç).

5.2.3. “TFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden Doğan Hasılat” Standardına Göre Muhasebeleştirme Süreci

TFRS 15’e göre, mal satışı ve hizmet sunumunu (**inşaat sözleşmeleri dahil**) içeren tüm sözleşmelerden doğan hasılat **beş aşamalı bir süreçle**, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği anda, zaman içinde veya belirli bir tarihte, işlem fiyatına dayalı olarak muhasebeleştirilecektir. Yeni Standardın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtabilecek şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında **kazanmayı beklediği bedel** tutarında muhasebeleştirilmesidir.

TFRS 15 Standardı, müşteriyle yapılan sözleşme odaklı ve kontrolün ön planda olduğu beş adımlı bir sistem öngörmekte olup, hasılatın kazanım süresince veya bu sürenin belli bir noktasında, gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatını dikkate alarak muhasebeleştirme imkânı sağlamaktadır.

TFRS 15 Standardı, hasılatın ölçümünde, bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (ya da getirildikçe) bu edim yükümlülüğüne dağıtılan işlem fiyatını esas alır. İşletme, işlem fiyatını, sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini göz önünde bulundurarak, **üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç**, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında, hak etmeyi beklediği tutar üzerinden belirler. Standarda göre, hasılat kazanma süreci boyunca **zamanın belirli bir noktasında veya hasılat zamanı süresince** muhasebeleştirilir.

5.2.4. TFRS 15’in Adımları

TFRS 15 Hasılat Modeli’nin 5 adımı vardır:

- Sözleşmenin Tanımlanması
- Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
- İşlem Fiyatının Belirlenmesi

- İşlem Fiyatının Yükümlülüklerine Dağıtımı
- Sözleşme Yükümlülükleri Yerine Getirildikçe Hasılatın Kaydedilmesi

i. Sözleşmenin Tanımlanması

Standartta göre sözleşme, karşılıklı iki taraf arasında hak ve yükümlülük doğuran anlaşmadır.

Bir sözleşme ancak aşağıdaki koşulların mevcut olması halinde Standart kapsamında mevcut kabul edilip muhasebeleştirilir (TFRS 15, md.9):

(a) Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,

(b) İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,

(c) İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,

(ç) Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),

(d) İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat avantajı teklif etmesi nedeniyle, sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir

Bu Standartta göre sözleşmeler yazılı ve sözlü olabileceği gibi işletmenin alışılabilir uygulamaları çerçevesinde zımni olarak da yapılabilir.

Sözleşme Birleştirmeleri

Bu Standart aynı zamanda sözleşmelerin birleştirilmesine ve tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmesine de imkân sağlamaktadır. Sözleşmelerin birleştirilmesi için aşağıdaki kriterlerin karşılanmış olması gerekmektedir.

- Sözleşmelerin tek bir ticari amaç için bir bütün halinde müzakere edilmesi,
- Bir sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmelerin fiyatına ya da ifasına bağlanması,
- Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal ve hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması.

Sözleşme Değişiklikleri

Standart, sözleşme değişikliklerine ilişkin hükümleri de içermiştir. Buna göre, sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında (veya her ikisinde) taraflarca onaylanan değişikliktir. Sözleşme değişikliği, hukuken icra edilebilir mevcut hak ve yükümlülükleri değiştiren ya da hukuken icra edilebilir yeni hak ve yükümlülükler doğuran değişiklik taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği yazılı, sözlü veya ticari teamüllere uygun başka bir şekilde onaylanabilir. Taraflar sözleşme değişikliğini onaylamamış ise işletme, değişiklik onaylanana kadar bu Standartta mevcut sözleşmeye uygulamaya devam eder. Sözleşme tarafları arasında değişikliğin kapsamı veya fiyatıyla (veya her ikisiyle) ilgili bir anlaşmazlık olması veya tarafların sözleşmenin kapsamında yapılan bir değişikliği onaylamaları ancak buna göre fiyatta yapılması gereken değişikliği belirlememiş olmaları durumunda dâhi sözleşme değişikliğinden söz edilebilir. Sözleşme değişikliği sonucu ortaya çıkan veya değiştirilen hak ve yükümlülüklerin hukuken icra edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde işletme, sözleşme hükümleri ve diğer kanıtlar dâhil tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. Tarafların, sözleşmenin kapsamında yapılan bir değişikliği onaylamaları ancak buna göre fiyatta yapılması gereken değişikliği belirlememiş olmaları durumunda işletme, sözleşme değişikliğinden dolayı işlem bedelinde oluşacak değişikliği, değişken bedelin tahmin edilmesi açısından değişken bedelle ilgili belirsizlik

sonradan ortadan kalktığına finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağını kuvvetle muhtemel olması gerekir (TFRS 15, md.56).

Değişken bedele ilişkin belirsizlik sonradan ortadan kalktığına finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal işlemi olmayacağını kuvvetle muhtemel olup olmadığını takdir ederken, işletme söz konusu hasılat iptalinin hem gerçekleşme olasılığını hem de büyüklüğünü göz önünde bulundurur.

İşletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte mevcut olması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirir (TFRS 15, md.20):

(a) Taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi ve

(b) Sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar artırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olması. Örneğin; işletmenin benzer mal veya hizmetlerin yeni bir müşteriye satışında ortaya çıkacak satışla ilgili maliyetlere katlanması gerekmediğinden, işletme ilave mal veya hizmetin tek başına satış fiyatını müşteriye sağlanan indirimde göre düzeltebilir.

Sözleşme değişikliğinin ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmemesi durumunda, işletme sözleşme değişikliği tarihi itibarıyla taahhüt edilen mal veya hizmetlerin henüz devredilmemiş kısmını (başka bir ifadeyle, geriye kalan taahhüt edilmiş mal veya hizmetleri) aşağıdaki yöntemlerden uygun olanını seçerek muhasebeleştirir:

(a) Geriye kalan mal veya hizmetlerin, sözleşme değişikliği tarihinde veya bu tarihten önce devredilen mal veya hizmetlerden ayrı nitelikte olması durumunda, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşme feshedilmiş ve yeni bir sözleşme yapılmış gibi muhasebeleştirir. Kalan edim yükümlülüklerine ya da tek bir edim yükümlülüğü kapsamındaki geriye kalan farklı nitelikteki mal veya hizmetlere dağıtılacak bedel aşağıdakilerin toplamıdır (TFRS 15, md.21):

i. Tahmini işlem bedeline dâhil edilen ve hasılat olarak finansal tablolara alınmayan, müşteri tarafından ödeneceği taahhüt edilen bedel (hâlihazırda müşteriden tahsil edilmiş tutarlar da dâhil) ile

ii. Sözleşme değişikliğinin bir parçası olarak taahhüt edilmiş bedel.

(b) Geriye kalan mal veya hizmetlerin farklı nitelikte olmaması ve dolayısıyla sözleşme değişikliği tarihinde kısmen yerine getirilmiş tek bir edim yükümlülüğünün parçasını oluşturması durumunda, işletme sözleşme değişikliğini mevcut sözleşmenin bir parçasıymış gibi muhasebeleştirir. Sözleşme değişikliğinin, işlem bedeli ve işletmenin edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçümü üzerindeki etkisi, sözleşmenin değişiklik tarihinde hasılatla yapılan bir düzeltme olarak (hasılatla artış ya da azalış şeklinde) finansal tablolara alınır (başka bir ifadeyle, hasılat düzeltilmesi yeni kümülatif seviyeye göre ayarlama esasınca yapılır).

(c) Geriye kalan mal veya hizmetlerin (a) ve (b)'de sayılan kalemlerin bir bileşimi olması durumunda işletme, değişikliğe uğramış bir sözleşmedeki ifa edilmemiş edim yükümlülükleri (kısmen ifa edilmemiş edimler de dâhil) üzerindeki değişikliğin etkilerini bu paragrafta belirlenen amaçlarla tutarlı olacak şekilde muhasebeleştirir.

ii. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

İşletme, sözleşme başlangıcında müşteri ile yaptığı sözleşmede devir ve teslimini taahhüt ettiği mal ve hizmetleri değerlendirir ve farklı mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisinin müşteriye devrini taahhüt ettiği edim yükümlülüklerini belirler (TFRS 15, md.22). Farklı bir mal veya hizmetler serisinin, aşağıdaki şartların birlikte karşılanması durumunda aynı devir şekline tabi olduğu kabul edilir (TFRS 15, md.23, 35, 39-40):

- İşletmenin müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği seri içerisindeki her bir farklı mal veya hizmetin, zamana yayılan bir edim yükümlülüğü olma kriterlerini sağlaması ve,

- Serideki her bir farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine yönelik edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin aynı yöntemle ölçülmesi.

İşletmenin müşteriye devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler genellikle yapılan sözleşmelerde açıkça belirtilmesi gerekir. Bununla birlikte, müşteriyle yapılan bir sözleşmede tanımlanan edim yükümlülükleri sözleşmede açık bir şekilde belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı olmayabilir. Bu nedenle müşteriyle yapılan bir sözleşme, işletmenin ticari teamüllerinde, yayımlanmış politikalarında veya özel beyanlarında yer alan ve sözleşmeye girildiği anda müşteride işletme tarafından mal veya hizmetin kendisine devredileceğine dair geçerli bir beklenti yaratan taahhütleri de kapsayabilir (TFRS 15, md.24). Diğer taraftan, edim yükümlülükleri bir işletmenin sözleşmenin ifası kapsamında yapmak zorunda olduğu ancak müşteriye mal veya hizmet devredilmesine ilişkin olmayan faaliyetleri kapsamaz. Sözleşmeye bağlı olarak, taahhüt edilen mal veya hizmetlere, bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdakiler örnek gösterilebilir: (TFRS 15, md.26)

- İşletme tarafından üretilen malların satışı (örneğin, bir imalatçıya ait stoklar mamul satışları),
- İşletme tarafından satın alınmış malların yeniden satışı (örneğin, bir perakendecinin malları (Ticari mal satışları),
- İşletme tarafından satın alınmış mal veya hizmetlere ait hakların yeniden satışı,
- Sözleşmede kararlaştırılmış bir (veya birden fazla) görevin müşteri adına yerine getirilmesi,
- Mal veya hizmetlerin temine hazır hale getirilmesine (örneğin, mevcudiyet esasına göre temin edilen belirlenmemiş yazılım güncellemeleri) veya dilediği zaman ve şekilde kullanması için müşteriye mal veya hizmetin hazır edilmesine ilişkin bir hizmet verilmesi,
- Bir müşteriye mal veya hizmet devrine yönelik başka bir taraf adına aracılık hizmeti sunulması
- Gelecekte bir müşterinin yeniden satabileceği veya kendi müşterilerine temin edebileceği mal veya hizmetlerle bağlantılı hakların verilmesi (örneğin, bir perakendeciye ürün satışı yapan bir işletmenin, bu perakendeciden ürün satın alan kişiye ilave mal veya hizmet taahhüt etmesi,
- Bir müşteri adına bir varlığın inşası, imali veya geliştirilmesi,
- Lisans verilmesi ve
- İlave mal veya hizmet alım opsiyonu verilmesi.

iii. İşlem Fiyatının Belirlenmesi

İşlem fiyatının belirlenmesinde işletmenin müşteri ile yaptığı sözleşme şartları ve ticari teamülleri dikkate alınır. İşlem fiyatı, söz konusu mal ve hizmetlerin müşteriye transferi karşılığında hak etmeyi beklediği üçüncü taraflar adına toplanmış tutarlar hariç tutulmak üzere belirlenen bedeldir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir (TFRS 15, md.46).

Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem bedeli tahminini etkiler. İşlem bedelini belirlerken işletme aşağıdakilerin hepsinin etkilerini göz önünde bulundurur:

- Değişken bedel
- Değişken bedeli sabitleyen tahminler
- Sözleşmede önemli bir finansman bileşenin varlığı (paranın zaman değeri)
- Gayri nakdi bedel
- Müşteriye ödenecek bedel

TFRS 15’de “TMS 18 Hasılat” Standardından farklı olarak önemli bir husus ise gerçeğe uygun değer kavramı yerine **işlem fiyatının dikkate alınmasıdır**. İşlem bedelinin belirlenmesi için işletme, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme uyarınca taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini ve sözleşmenin iptal edilmeyeceğini, yenilenmeyeceğini veya değiştirilmeyeceğini varsayar.

Değişken Bedel

Sözleşmede taahhüt edilen bedelin değişken bir tutar içermesi durumunda işletme, müşteriye taahhüt ettiği mal ve hizmetlerin devri karşılığında hak kazanacağı bedeli tahmin eder. İşlem bedeli; indirimler, para iadeleri, geri ödemeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler, performans primleri, cezalar ve benzeri diğer unsurlar nedeniyle değişebilir. Taahhüt edilen bedel, işletmenin bedeli hak etmesinin gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi veya gelmemesi şartına bağlandığı durumda da değişebilir. Örneğin, bedel, inşaat taahhüdünün öngörülen tarihten altı ay önce bitmesi durumunda belirli bir performans priminin ödeneceğinin taahhüt edildiği durumlarda değişken olacaktır (TFRS 15, md.50-52).

Müşteri tarafından taahhüt edilen bedele ilişkin değişkenlik sözleşmede açıkça ifade edilmiş olabilir. Sözleşme şartlarına ilave olarak, aşağıdaki durumlardan herhangi biri mevcut olduğunda taahhüt edilen bedel değişkendir:

i. Müşterinin, işletmenin sözleşmede beyan edilen bedelin altında bir bedeli kabul edeceğine dair, işletmenin ticari teamüllerinden, yayımlanmış politikalarından veya özel beyanlarından kaynaklanan geçerli bir beklentisi bulunmaktadır. Başka bir deyişle işletmenin bir fiyat avantajı teklif edeceği beklenmektedir. Faaliyet gösterilen hukuki çevreye, sanayi koluna veya müşteriye bağlı olarak bu teklif bir indirim, para iadesi, geri ödeme veya puan şeklinde ifade edilebilmektedir.

ii. Diğer durum ve şartlar sözleşme yaparken işletmenin niyetinin müşteriye bir fiyat avantajı önermek olduğunu göstermektedir.

iv. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

Standart'ta, işlem fiyatının tüm ayrı edim yükümlülüklerine, sözleşmedeki edim yükümlülüklerini temsil eden her bir mal veya hizmetin bağımsız satış fiyatı oranında dağıtılacağı belirtilmiştir. Eğer her bir unsurun bağımsız satış fiyatı belirlenemiyor ise en uygun tahmin yöntemi kullanılmalıdır. Bu yöntemler:

- Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı
- Beklenen maliyet artı kâr marjı yaklaşımı
- Bakiye yaklaşımı (artık değer yaklaşımı)

Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı: İşletme, gerçekleştirdiği satış işlemlerine ait piyasayı değerlendirir ve piyasadaki müşterinin bu işlemler için ödemeye istekli olduğu tahmini fiyatı belirler.

Beklenen maliyet artı kâr marjı yaklaşımı: İşletme, yapılacak olan işlemin edim yükümlülüğünün tahmini maliyetini ve tahmine ilave olacak makul kâr marjını ilave eder.

Bakiye yaklaşımı: İşletme, toplam işlem fiyatından sözleşmede taahhüt edilen diğer mal ve hizmetlerin gözlemlenebilir müstakil satış fiyatlarını çıkarmak suretiyle tahmini bir satış fiyatı belirler.

v. Sözleşme (Edim) Yükümlülükleri Yerine Getirildikçe Gelirin Kaydedilmesi

TFRS 15'e göre; işletme taahhüt edilmiş bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılatı finansal tablolara alır. ***Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (TFRS 15, md.31).***

İşletme, her bir edim yükümlülüğünü *zamana yayılı olarak mı yoksa belirli bir anda mı* yerine getireceğini sözleşme başlangıcında belirler. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir (TFRS 15, md.32).

Mal ve hizmetler alındığında ve kullanıldığında, varlık niteliği taşırlar (çoğu hizmette olduğu gibi). Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.

Bir varlığın faydası aşağıda örnekleri verilen birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen potansiyel nakit akışlarıdır (nakit girişleridir veya nakit çıkışlarından tasarruftur) (TFRS 15, md.33):

- (a) Varlığın mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),
- (b) Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,
- (c) Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,
- (ç) Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- (d) Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,
- (e) Varlığın elde tutulması.

- Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri

TFRS 15'in 35. maddesine göre, aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır:

(a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi durumu,

Bazı edim yükümlülüğü türleri için, işletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı alıp almadığının ve bu faydayı aldığı anda tüketip tüketmediğinin değerlendirilmesi kolaydır. Örneğin rutin ve tekrarlanan hizmetlerde edimin sağlandığı fayda müşteri tarafından alındığında aynı anda tüketilmektedir. Temizlik hizmetleri, taşıma hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir. Diğer edim yükümlülüğü türleri için, işletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi kolaylıkla tespit edilemeyebilir. Bu gibi durumlarda işletmenin; kalan edim yükümlülüğü başka bir işletme tarafından yerine getirilecek olsaydı, işletmenin o güne kadar tamamladığı işleri bu diğer işletmenin büyük ölçüde yeniden ifa etmesinin gerekeceğine karar vermesi halinde, edim yükümlülüğü zamana yayılarak ifa edilir. İşletmenin o güne kadar tamamladığı işleri diğer bir işletmenin büyük ölçüde yeniden ifa etmesinin gerekip gerekmeyeceğinin değerlendirilmesinde işletme aşağıdaki varsayımların her ikisini de yapar:

i. İşletmenin kalan edim yükümlülüğünü başka bir işletmeye devretmesini engelleyen, sözleşmeden kaynaklanan potansiyel kısıtlamaları veya fiili sınırlamaları göz ardı eder ve

ii. Edim yükümlülüğünün geriye kalanını yerine getirecek diğer bir işletmenin, hâlihazırda işletmenin kontrolünde bulunan ve edim yükümlülüğü bu diğer işletmeye geçecek olsaydı işletmenin kontrol etmeye devam edeceği herhangi bir varlığın sağladığı faydayı elde etmeyeceğini varsayar (TFRS 15, md.B4).

(b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe (örneğin, yapım aşamasındaki işler, yıllara yaygın inşaat işleri) kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi durumu müşterinin bir varlığı oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrol edip etmediğinin değerlendirilmesi yapılır. Bu durumda Standardın kontrole ilişkin hükümleri uygulanır. Oluşturulmakta veya geliştirilmekte olan varlık (örneğin, yapılmakta olan bir varlık) maddi ya da maddi olmayan varlık olabilir.

(c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması durumu 36. maddeye göre, işletme tarafından oluşturulan bir varlığın işletme için alternatif bir kullanımının olmaması; işletmenin, varlığın oluşturulması ya da geliştirilmesi sırasında varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetmesinin sözleşmeyle sınırlandırılması veya tamamlanan varlığı başka bir kullanım amacıyla kolayca yönetmesinin fiilen kısıtlanması durumunda söz konusudur. Bir varlığın işletme açısından alternatif bir kullanımının olup olmadığına dair değerlendirme, sözleşmenin başlangıcında yapılır. Sözleşmenin başlangıcından sonra işletme, taraflar edim yükümlülüğünü büyük ölçüde değiştiren bir sözleşme değişikliğini onaylamadıkça, varlığın alternatif kullanımına ilişkin değerlendirmesini güncellemez.

İşletme, o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının olup olmadığını değerlendirirken, sözleşmeye uygulanan kanunların yanı sıra sözleşme şartlarını da dikkate alır. O güne kadar tamamlanan edime karşılık tahsil hakkının, sabit bir tutara ilişkin olması gerekmez.

Ancak sözleşmenin, işletmenin taahhüt ettiği şekliyle edimini yerine getirememesi dışındaki sebeplerle müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi durumunda, işletme sözleşme süresince her zaman en az o güne kadar tamamladığı edimi karşılayan bir tutara hak kazanmalıdır.

- Bir Edim Yükümlülüğünün Tamamen İfasına Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi Yöntemleri

İşletmenin zamana yayılan bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik kaydettiği ilerlemenin ölçümünde kullanılabilecek yöntemler aşağıdaki gibidir (TFRS 15, md.B14-B19):

- (i) Çıktı yöntemleri ve
- (ii) Girdi yöntemleri

(i) Çıktı Yöntemleri

Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır.

Çıktı yöntemlerine örnek olarak;

- o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar,
- elde edilen sonuçlarla ilgili değerlendirmeler,
- ulaşılan hedefler,
- geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler

gibi yöntemler sıralanabilir.

İşletme, ilerlemesini ölçmek için bir çıktı yöntemi uygulamayı değerlendirirken, seçilen çıktının edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik işletmenin edimini doğru olarak gösterip göstermediğini dikkate alır. Seçilen çıktı, kontrolü müşteriye devredilmiş mal veya hizmetlerin bir kısmının ölçümünde başarısız olursa, çıktı yöntemi işletmenin edimine ilişkin doğru bir gösterim sağlamaz. Örneğin, raporlama dönemi sonunda, işletmenin ediminin, çıktının ölçümüne dâhil edilmeyen ve müşteri tarafından kontrol edilen tamamlanmış mallar ve yapım aşamasında olan işler üretmesi durumunda, üretilen veya teslim edilen birimlere dayalı çıktı yöntemleri, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin edimini doğru olarak göstermeyecektir.

Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletmenin, bir müşteriden o güne kadar tamamlanan ediminin müşteri açısından değerine doğrudan karşılık gelen bir bedelin tahsiline hak kazanması durumunda (örneğin işletmenin sağladığı hizmeti saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi), faturalama hakkına sahip olduğu tutar kadar hasılatı finansal tablolara alabilir.

Çıktı yöntemlerinin dezavantajları, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve bunları uygulamak için gereken bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmaksızın temin edilememesidir. Bu nedenle hasılatın ölçümünde bir girdi yöntemi gerekli olabilir.

(ii) Girdi Yöntemleri

Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara alır.

İşletmenin emek veya girdilerinin edim dönemi boyunca eşit miktarda kullanılması durumunda, hasılatın eşit tutarlarda finansal tablolara alınması uygun olabilir.

Girdi yöntemlerinin eksik yönü, işletmenin girdileri ile mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki olmaması ihtimalinin bulunmasıdır. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin edimini göstermeyen girdilerin etkilerini girdi yöntemine dâhil etmez. Örneğin, maliyet bazlı girdi yöntemi kullanılırken, aşağıdaki durumlarda ilerlemenin ölçümünde bir düzeltme gerekli olabilir:

i. Katlanan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeye katkısının olmaması. Örneğin işletme hasılatı finansal tablolara alırken, sözleşme fiyatına yansıtılmamış olan ve edimin ifasında ortaya çıkan önemli verimsizliklerle ilişkilendirilebilen maliyetleri dikkate almaz (örneğin, edim yükümlülüğünün ifası için katlanan beklenmeyen miktarlardaki telef edilmiş malzeme, işçilik ve diğer kaynakların oluşturduğu maliyetler).

ii. Katlanan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeyle orantılı olmaması.

Bu durumlarda işletmenin ediminin en iyi şekilde gösterimi, yalnızca katlanan maliyetler ölçüsünde hasılatı finansal tablolara alacak şekilde girdi yönteminin düzeltilmesi olabilir. Örneğin, işletmenin sözleşme başlangıcında aşağıdaki durumların tamamının karşılanmasını beklemesi durumunda, işletmenin edimine ilişkin doğru gösterim, bir edim yükümlülüğünün ifası için kullanılan bir malın maliyetine eşit bir tutarda hasılatın finansal tablolara alınması olabilir:

- Mal farklı değildir.
- Müşterinin mala ilişkin hizmetleri almadan önce malın kontrolünü önemli ölçüde elde etmesi beklenmektedir.
- Devredilen malın maliyeti, edim yükümlülüğünün tamamen ifa edilmesi için beklenen toplam maliyete göre nispeten yüksektir ve
- İşletme malı üçüncü bir şahıstan tedarik etmiş ve malın tasarım ve üretim süreçlerine önemli ölçüde dâhil olmamıştır.

Standart'ta işletme taahhüt edilmiş bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılatı finansal tablolara alır. ***Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde varlık devredilmiş kabul edilir (TFRS 15, md.31).***

İşletmelerin sözleşmede yer alan edim yükümlülüklerini ayrı ayrı tanımlamaları gerekmektedir. Bununla birlikte mal ve hizmetlerin de bağımsız olup olmadığı değerlendirilerek, bağımsız değilse bağımsız bir mal veya hizmet paketini tanımlayana kadar, ilgili mal ve hizmeti taahhüt edene kadar diğer mal ve hizmetlerle birleştirilmelidir.

Standartta göre; bir edim yükümlülüğünün ayrı (bağımsız) olarak tanımlanabilmesi için aşağıdaki koşulları içermesi gereklidir:

1. Müşterinin mal ve hizmeti tek başına ya da elindeki mevcut kaynaklarıyla kullandığında bir fayda sağlayabilmesi.
2. İşletmenin mal veya hizmetin transferi ile ilgili taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerden ayrıştırılabilir olması.

Edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır. İşlem bedelinin tespitinde sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini dikkate alınır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir. Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem bedeli tahminini etkiler. Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zımnen), müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Bu koşullarda sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir. Önemli bir finansman bileşeninin mevcudiyeti

için, finansman taahhüdünün sözleşmede açıkça belirtilmiş olması veya sözleşmenin taraflarınca mutabık kalınan ödeme şartlarından zımnen anlaşılıyor olması fark etmez (TFRS 15, md.48-60).

Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde (veya devredildikçe) müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (diğer bir ifadeyle nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup olmadığını değerlendirir. Bunun için de, varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve ilgili piyasada yaygın olan faiz oranları göz önünde bulundurulur (TFRS 15, md.61).

5.2.5. BOBİ FRS’de İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirme Esasları

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yayımlamış olduğu ve 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe giren BOBİ FRS’nin 5. bölümünde Hasılat Standardı içeriğinde “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirme Esasları” düzenlenmiştir. Tam sette yürürlükten kalkan TMS 11 paralelinde ancak Hasılat Standardı içeriğinde yer alan hükümler aşağıdaki gibidir:

a) Bu bölümde, belirli işlem ve olaylardan elde edilen hasılatla ilişkin muhasebe ilkeleri, hasılatın kayda alınma zamanı ve ölçümü düzenlenmektedir. “*Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.*” biçiminde tanımlanmaktadır.

Bu bölüm, aşağıdaki işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın kayda alınmasında uygulanmaktadır:

- Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı)
- Hizmet sunumu
- **İşletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri**
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı

İşletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri özel olarak düzenlenmiştir. Bu konudaki hükümleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (BOBİ FRS, md.5.22-5.35):

i. Standart’ta; inşa sözleşmesi “*bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.*” biçiminde tanımlanmıştır.

ii. Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır.

iii. Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.

iv. Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır. Bu durumda ilgili inşa sözleşmesine ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. İnşa sözleşmesine ilişkin sonucun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmaz, giderler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, sözleşme sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye

başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.

v. Bu hükümleri her bir inşa sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin veya sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir.

vi. Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, her varlığın inşası, ayrı bir inşa sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
- Her bir varlığın, taraflarca ayrı bir şekilde ele alınması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul etme ya da reddetme hakkının bulunması ve
- Her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve hasılatın belirlenebilir olması.

vii. Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilir:

- Sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
- Sözleşmelerin, birbirleriyle, genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar yakından ilişkili olması ve
- Sözleşmelerin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

viii. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilir.

ix. Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama dönemi itibarıyla hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanması nedeniyle hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi kendiliğinden **muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik** şeklinde **ileriye yönelik** olarak kayda alınmış olur.

x. Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir.

Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak kullanılabilecek yöntemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

- İlgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.

xi. Alınan hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz, bu nedenle tamamlanma düzeyinin bunlara göre belirlenmemesi gerekir.

xii. İşletme, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, finansal durum tablosunda “Peşin Ödenmiş Giderler” kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlendiği durumda bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar

gerçekleşen maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak kayda alınır.

xiii. Bir inşa sözleşmesinde veya bir hizmet sunumunda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması bekleniyorsa, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümü uyarınca, sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar karşılık ayrılır.

xiv. İnşa sözleşmeleri için katlanılan maliyetler ile kâr veya zarara yansıtılmış kâr (ya da zarar) toplamından hakediş tutarlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar” kalemine kaydedilir ve bu tutarlar her bir inşa sözleşmesi için dipnotlarda ayrıca gösterilir.

5.2.6. Standart Hükümlerinin Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Sözleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi ve Örnek Uygulamalar

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere her ne kadar TFRS 15 Standardında açıkça “Yıllara Yaygın İnşaat İşleri” için ayrı bir bölüm bulunmamakla birlikte bütün maddelerde açıklanan hususlar yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin sözleşmeleri de kapsamaktadır. Maddeler incelendiğinde, yürürlükten kalkan “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardının hükümlerinin daha değişik bir yazımla TFRS 15 kapsamında yer aldığı görülmektedir. Diğer taraftan BOBİ FRS’nin hasılat bölümünde açıkça TMS 11’in esaslarının yer aldığı görülmektedir. Her iki düzenlemede herhangi bir fark bulunmamaktadır. Bu bağlamda Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Sözleşmeleri’nin temel özelliklerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

Sözleşme hükümlerinin hasılat olarak kaydı beş adımdan oluşmaktadır.

1. Sözleşmenin Tanımlanması
2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
3. İşlem Fiyatının Belirlenmesi
4. İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı
5. Sözleşme Yükümlülükleri Yerine Getirildikçe Hasılatın Kaydedilmesi

1. İnşaat Sözleşmeleri

Yıllara yaygın inşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşme olarak tanımlanabilir:

(a) Yıllara yaygın inşaat işlerinde sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir.

(b) Yapılacak yapım işleriyle ilgili her bir tarafın hakları tanımlanmıştır.

(c) Sözleşmede yapılacak ödeme koşulları tanımlanmıştır.

(d) Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir).

(e) İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir.

İnşaat sözleşmeleri, birden çok varlığın inşasını kapsaması ve her bir varlık için ayrı teklif verilmesi ve her bir varlığın, taraflarca ayrı bir şekilde ele alınması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul etme ya da reddetme hakkının bulunması ve her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve hasılatın belirlenebilir olması halinde, her varlığın inşası, ayrı bir inşa sözleşmesi olarak değerlendirilir.

Diğer taraftan, bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi, sözleşmelerin, birbirleriyle, genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar yakından ilişkili olması ve sözleşmelerin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması hallerinde sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilir.

İnşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı sözleşme ya da maliyet artı kâr sözleşmesi niteliğinde olabilir.

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

2. İnşaat Sözleşmelerinde Edim Yükümlülüklerin Tanımlanması

İnşaat sözleşmelerinde yüklenicinin edim yükümlülüklerinin tanımlanması ve yapılan sözleşmenin kapsamında birden çok varlığın inşasını kapsayıp kapsamadığı hususu her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve gelirlerin belirlenmesi ve her inşaat sözleşmesinin ayrı bir sözleşme olarak tanımının yapılması gerekir. Ya da Sözleşme grubunun tek paket olarak ele alınması durumunda, sözleşme kapsamındaki işlerin tanımlanması ve hangi sırada yapılacakların belirlenmesi gerekir. Burada tek sözleşme hükümleri geçerlidir.

3. İnşaat Sözleşmelerinde İşlem Fiyatının Belirlenmesi

Sözleşme geliri, sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış tutarı, sözleşmeye konu işdeki değişikliklerle ilgili ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlardan güvenilir biçimde ölçülebilen tutarları içerir:

$$\text{Sözleşme Geliri} = \text{Başlangıçta Anlaşmaya Varılmış Olan Sözleşme Bedeli} + \text{Değişiklikler} + \text{Ek Ödeme Talepleri} + \text{Teşvik Ödemeleri}$$

Talimat, teşvik ve tazminatların sözleşme hasılatı ile ilişkilendirilmesi için, işletme açısından hasılat yaratmalarının olası olması, yeni talimatları müşterinin kabul etmesinin beklenmesi gerekir. Tazminatlarda ise, görüşmelerin yeterince ileri bir safhada yapılmış olduğu ve müşterinin kabul edeceği tahmin edilmektedir. Teşviklerde ise, iş yeterince ilerlemiş durumda ve ilgili performans hedeflerinin yakalanacağı veya aşılabileceği tahmin edilmektedir. Söz konusu gelir unsurlarının güvenilir olarak ölçülmeleri gerekir. Talimat değişikliğine, ek ödeme taleplerine ve teşvik ödemelerine aşağıdaki örnekler verilebilir:

Talimat değişikliği: Sözleşmede talep edilen işte değişikliğe gidilmesi (Örnek; Toplu Konut İdaresi ile 1.000 konutluk 100 apartman bloğu ve bloklar arasında 100 araçlık 40 adet açık otopark yapılması üzerine sözleşme imzalamıştır, ancak TOKİ'nin 40 açık otopark yerine 10 adet 400 araçlık iki katlı otopark yapılmasını istemesi gibi).

Ek ödeme talepleri: Yüklenicinin ek ödeme talebinde bulunması (Örnek; İşletmenin bir belediye ile mevcut bir iş hanının yıkılarak, elde edilecek alana kültür merkezi yapılması yönünde sözleşme imzalaması ve bu doğrultuda çalışanları ve ekipmanlarını bir başka şehirden inşaatın yapılacağı şehre getirmesi; ancak belediyenin, iş hanının kiracılarını tahliye etme işleminin sözleşmede belirtilen tarihten iki ay sonrasına sarkması (Bu durumda yüklenici katlandığı ek maliyeti müşteriden talep edecektir.).

Teşvik ödemeleri: Sözleşmede performansa bağlı olarak teşvik ödemelerinin yapılacağına taahhüt edilmesi (Örnek; bir inşaat taahhüt işletmesinin 24 ayda bitecek bir hastane binasının erken bitmesi halinde her bir ay için 250.000 TL teşvik alması yönünde bir sözleşme imzalaması ve işin planlanandan 4 ay önce bitirilmesi ve 1.000.000 TL teşviki almaya hak kazanması).

Sözleşme giderleri: İlgili inşa sözleşmeden kaynaklanan giderler (direkt giderler) aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Alan idarecilerinin ücretleri dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri
- İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri
- İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı
- Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve geri götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri
- Tesis ve makine kiralama maliyetleri
- Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri
- Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler
- Üçüncü kişilere ödenmesi gereken tazminatlar
- İnşaatla ilgili çeşitli giderler
- İnşaat sözleşmeleri ile ilgili ödenen vergi resim ve harçlar vs.
- Sözleşme uyarınca yapılan işlere (başka bir deyişle, sözleşmeden kaynaklanan maliyet kalemlerine) genel olarak yüklenebilen ve her bir sözleşme için tutarı tespit edilebilen maliyetler
- Sigorta giderleri, borçlanma maliyetleri ve inşaat genel giderleri gibi.

Genellikle, birden fazla varlığın inşaatını konu alan tek bir sözleşmenin bulunduğu durumlarda söz konusu ortak giderler sistematik ve rasyonel bir yöntemle her bir sözleşmeye dağıtılır.

4. İnşaat İşlerinde İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

Sözleşme gelirleri, edim yükümlülüklerine, “**Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri**” kapsamında işin tamamlanma düzeyine göre dağıtılacaktır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, finansal tablolara yansıtılacak hasılat tutarı işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, hizmet sunumuna veya inşa sözleşmesine ilişkin toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak kayda alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde kaydedilen hasılat tutarı çıkarılarak raporlama döneminde kaydedilecek hasılat tutarı tespit edilir.

Zamana yayılı olarak ifa edilen her bir edim yükümlülüğü için işletme bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alır. İlerlemeyi ölçmekten amaç, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün, ölçüm tarihi itibarıyla, müşteriye devrine ilişkin performansını (başka bir ifadeyle, işletmenin yerine getirmiş olduğu edim yükümlülüklerini) göstermektir.

İşletme zamana yayılı her bir inşaat sözleşmesine ilişkin edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi tutarlı bir şekilde benzer edim yükümlülüklerine ve benzer şartlarda uygular. Her raporlama dönemi sonunda işletme yerine getirilen zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi yeniden ölçer.

- İlerlemenin Ölçüm Yöntemleri

Uygun ilerleme ölçüm yöntemleri çıktı ve girdi yöntemlerini kapsar. Uygun ilerleme ölçüm yönteminin tespitinde işletme, müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği inşaat işinin niteliğini dikkate alır.

İşletme bir ilerleme ölçüm yöntemini uygularken, kontrolünü müşterisine devretmediği diğer bir ifade ile söz konusu inşaat sözleşmesinde o dönemde planlanmayan işler için yapılan hizmetleri ilerleme ölçümü dışında bırakır.

Çıktı yöntemleri, o güne kadar müşteri açısından yapılan inşaatın değerini, sözleşmede taahhüt edilen inşaata oranla doğrudan ölçerek (tamamlanma yüzdesini) belirleyerek hasılatı finansal tablolara alır. Çıktı yöntemleri kullanarak tamamlanma düzeyinin tespitinde, örnek olarak, o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan hedefler, geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler gibi ölçütler kullanılabilir. İşletme, ilerlemesini ölçmek için bir çıktı yöntemi uygulamayı değerlendirirken, seçilen çıktının edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik işletmenin edimini doğru olarak gösterip göstermediğini dikkate alır. Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletmenin, bir müşteriden o güne kadar tamamlanan ediminin müşteri açısından değerine doğrudan karşılık gelen bir bedelin tahsiline hak kazanması durumunda (örneğin işletmenin sağladığı hizmeti saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi), faturalama hakkına sahip olduğu tutar kadar hasılatı finansal tablolara alabilir. Çıktı yöntemlerine örnek olarak ilerlemenin ölçüm yöntemi olarak;

- Tamamlanan işin tespitine yönelik araştırmalar (yapı ve inşaat mühendisleri ile eksperlerin çalışmaları) ve

- Sözleşme konusu işin fiziksel olarak tamamlanma oranı kullanılabilir.

Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara alır.

İşletmenin emek veya girdilerinin edim dönemi boyunca eşit miktarda kullanılması durumunda, hasılatın eşit tutarlarda finansal tablolara alınması uygun olabilir.

İnşaat işlerinde genellikle daha objektif olduğu düşünüldüğü için tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde girdi yönteminin kullanılması ve ölçü birimi olarak maliyet kriterinin uygulanması tercih edilmektedir. Özellikle sözleşme gelirinin ve maliyetinin başlangıçta belirlendiği durumlarda bu yöntem tercih edilmektedir. Maliyet ölçütünün kullanılmasında, katlanılan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeye katkısının olmaması diğer bir ifade ile ilgili sözleşme maliyetiyle ilgili olmaması ya da verimsiz harcamaların (fire maliyetleri gibi) olduğu durumlarda söz konusu maliyetlerin hesaplamaya dahil edilmemesi ve doğrudan dönem sonuçlarına gider kaydedilmesi ya da gelecek dönemlerde yapılması planlanan bir inşaat sözleşmesine ait olması durumunda önceden yapılan işlere ilişkin giderler olarak “Gelecek aylara/yıllara ait giderler”de raporlanarak sözleşme varlığı olarak aktifleştirilmesi gerekecektir. İşletme, inşa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili çeşitli maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, finansal durum tablosunda “Peşin Ödenmiş Giderler” olarak gelecek aylara/yıllara ait giderler kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlendiği durumda bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Diğer taraftan, geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak kayda alınır. Örneğin, bir inşa sözleşmesinde, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme hasılatını aşması bekleniyorsa, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” Standardı kapsamında ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar karşılık ayrılır. Zaman içerisinde şartlar değiştikçe işletmenin edim yükümlülüğünün ifasındaki değişimi yansıtmak amacıyla ilerleme ölçümünü güncellemesi gerekebilir. İşletmenin ilerleme ölçümündeki bu gibi değişiklikler, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” uyarınca muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde, her dönemde sözleşme ile ilgili olarak katlanılan maliyetler dönem kâr zararına satılan hizmet maliyeti olarak kaydedilirken işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan gelir sonuç hesaplarına hasılat olarak kaydedilir. Alınan hakediş tutarları ile sonuç hesaplarına kaydedilen tutarın farklı olması durumunda aradaki fark finansal durum tablosunda farkın artı ya da eksi oluşuna göre “Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar (Sözleşme Varlığı)” ya da “Devam eden inşaat sözleşmelerinden borçlar (Sözleşme Yükümlülüğü)” olarak raporlanır.

ÖRNEKLER**ÖRNEK 1:**

İnşaat sözleşmesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme detayları:	(Bin TL)
Tahmini sözleşme geliri	2.000
Toplam tahmini maliyetler (sözleşme maliyeti)	1.600
Bugüne kadar katlanılmış maliyetler	880
İşin bitimi için gereken tamamlama maliyetleri	720

Tamamlanma Düzeyi Yöntemine göre sözleşme hasılatı ve maliyetlerinin hesaplanması:

Tamamlanma Düzeyi girdi yönteme göre maliyet kriterine göre hesaplandı

Tamamlanma Düzeyi: Katlanılan maliyet tutarı / toplam tahmini maliyet tutarı = $880/1600 = \%55$

Döneme ait hasılat tutarının hesaplanması = $2000 \times 0.55 = 1.100$ TL

Gelir Tablosu

Hasılat	1.100
Satışların Maliyeti	(880)
Brüt Kâr	220

ÖRNEK 2:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri yapan C firması, dönem içinde belediyeye ait iki inşaat projesinin (köprü ve okul inşaatı) yapımını üstlenmiştir. Her inşaat için ayrı sözleşme yapılmıştır. Köprü inşaatının toplam proje gelirinin 5.000.000 TL toplam proje maliyetinin 3.500.000 TL okul inşaatının toplam gelirinin 3.200.000 TL toplam maliyetinin 2.400.000 TL olacağı hesaplanmış ve edim yükümlülükleri buna göre sözleşmede belirlenmiştir (veriler küçük tutulmuştur). Köprü ve okul inşaatı ile ilgili olarak yapılan giderler ve alınan hakediş tutarları aşağıdaki gibidir:

1. Dönem içinde kullanılan İlk Madde Malzeme Giderleri'nin toplam tutarı 1.200.000 TL'dir. Bunun 800.000 TL'lik Köprü İnşaatında, 400.000 TL'lik tutar ise okul inşaatında kullanılmıştır.

2. Dönem içinde inşaatta çalışan işçilerle ilgili tahakkuk eden İşçilik Giderleri 800.000 TL'dir. Bunun 500.000 TL'si köprü inşaatına, 300.000 TL'si okul inşaatına aittir.

3. İnşaatlarla ilgili olarak yapılan çeşitli giderler tutarı 800.000 TL'dir. Bunun 500.000 TL'si köprü inşaatına, 300.000 TL'si okul inşaatına aittir. Gider tutarlarının %18 KDV tutarı ile ilgili ödemeler bankadaki hesaptan yapılmıştır.

4. İnşaatla kullanılan ortak iş makinalarının amortisman giderleri tutarı 500.000 TL'dir. Makinaların kullanım gün sayısına göre makina amortisman giderleri inşaat projelerine dağıtılmıştır. Köprü inşaatına düşen amortisman gideri tutarı 300.000 TL okul inşaatına düşen amortisman gideri tutarı 200.000 TL'dir.

5. Dönem içinde yapılan işlerle ilgili olarak köprü inşaatı için 900.000 TL, okul inşaatı için 400.000 TL hakediş bedeli alınmıştır. Hakediş tutarlarından %3 peşin gelir vergisi stopajı yapılmıştır.

6. Dönem sonunda henüz inşaatlar tamamlanmamıştır.

7. İzleyen dönemde, inşaatlarla ilgili olarak aşağıdaki giderler yapılmıştır.

GİDERLER	KÖPRÜ İNŞAATI	OKUL İNŞAATI
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	500.000	300.000
İşçi Ücret ve Giderleri	400.000	250.000
İnşaatla İlgili Çeşitli Giderler	300.000	160.000
Amortisman Giderleri	200.000	90.000

8. Köprü inşaatı tamamlanarak geçici kabulü yapılmıştır. İnşaat bedeli olan 5.000.000 TL toplam hakediş bedelinin geriye kalan tutarı (4.100.000 TL) tahsil edilmiştir. Hakediş tutarından %3 peşin vergi kesilmiştir.

9. Okul inşaatı henüz tamamlanmamıştır. Okul projesiyle ilgili olarak 500.000 TL hakediş bedeli alınmıştır. Hak ediş tutarından %3 gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

i. Türkiye vergi uygulamasına göre (Yürürlükteki MSUGT'ye göre) birinci ve ikinci yıllarda yapılması gereken ilgili yevmiye kayıtlarını yapalım (KDV oranı %18 olarak kabul edilmiştir.)

ii. Köprü inşaatının toplam proje geliri 5.000.000 TL, toplam proje maliyeti 3.500.000 TL okul inşaatının toplam geliri 3.200.000 TL toplam maliyeti 2.400.000 TL olacağı varsayımı altında TFRS 15 Standardına göre işin tamamlanma yüzdesine göre (girdi yöntemine göre maliyet kriteri kullanılarak) birinci ve ikinci yıllarda yapılması gereken kayıtları gösterelim:

MUSGT'ye göre kayıtlar:

BİRİNCİ YIL:

1	/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	1.200.000		
740.10 KÖPRÜ İNŞAATI	800.000		
740.20 OKUL İNŞAATI	400.000		
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		1.200.000	
2	/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	800.000		
740.10 KÖPRÜ İNŞAATI	500.000		
740.20 OKUL İNŞAATI	300.000		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		800.000	
3	/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	800.000		
740.10 KÖPRÜ İNŞAATI	500.000		
740.20 OKUL İNŞAATI	300.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	144.000		
102 BANKALAR		944.000	
4	/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	500.000		
740.10 KÖPRÜ İNŞAATI	300.000		
740.20 OKUL İNŞAATI	200.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		500.000	
5	/		
102 BANKALAR	1.261.000		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	39.000		
- GELİR VERGİSİ			
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.300.000	
350.10 KÖPRÜ İNŞAATI	900.000		
350.20 OKUL İNŞAATI	400.000		
6	/		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT. HS.	3.300.000		
170.10 KÖPRÜ İNŞAATI	2.100.000		
170.20 OKUL İNŞAATI	1.200.000		

741 HİZMET ÜR. ML. YT. YANSITMA HS.	3.300.000
741.10 KÖPRÜ İNŞAATI 2.100.000	
741.20 OKUL İNŞAATI 1.200.000	
7	/
741 HİZMET ÜR. ML. YT. YANSITMA HS.	3.300.000
741.10 KÖPRÜ İNŞAATI 2.100.000	
741.20 OKUL İNŞAATI 1.200.000	
740 HİZMET ÜR. ML. YT. HS.	3.300.000
740.10 KÖPRÜ İNŞAATI 2.100.000	
740.20 OKUL İNŞAATI 1.200.000	
	/

Yukarıdaki kayıtlardan da görüleceği üzere, VUK uygulamasında hasılat iş tamamlandığında kayıtlara alındığından birinci dönemin sonunda iş tamamlanmadığından yapılan inşaat maliyetleri “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabında biriktirilerek aktifleştirilir. “Alınan Hakediş Bedelleri” de iş bitinceye kadar pasifte bekletilir. Birinci yıl sonunda düzenlenecek finansal durum tablosunda (bilançoda) yer alacak bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır:

FINANSAL DURUM TABLOSU

Aktif

Dönen Varlıklar

X	
X	
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	3.300.000
Köprü İnşaatı	2.100.000
Okul İnşaatı	1.200.000

X

Duran Varlıklar

X	
X	
Peşin Ödenen Vergiler	39.000
Köprü İnşaatı	12.000
Okul İnşaatı	27.000

Pasif

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

X	
X	
Alınan Hakediş Bedelleri	1.300.000
Köprü İnşaatı	900.000
Okul İnşaatı	400.000

Birinci dönemin sonunda köprü ve okul inşaatları ile ilgili olarak gelir tablosunda hiçbir bilgi raporlanmayacaktır. Çünkü gelir doğmamıştır.

İKİNCİ DÖNEM KAYITLARI

GİDERLER	KÖPRÜ İNŞAATI	OKUL İNŞAATI
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	500.000	300.000
İşçi Ücret ve Giderleri	400.000	250.000
İnşaatla İlgili Çeşitli Giderler	300.000	160.000
Amortisman Giderleri	200.000	90.000

Yapılan giderler aynen birinci yılda olduğu gibi köprü ve okul inşaat maliyetlerini ayrı ayrı izleyecek biçimde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına, alınan hakediş bedelleri de “350 Alınan Hakediş Bedelleri” hesabına kaydedilmiştir. İkinci yıl içinde; okul inşaatı için 500.000 TL hakediş tahsil edilmiştir. Dönem sonunda ise köprü inşaatı tamamlanmış ve kalan bakiye tutarı olan 4.100.000 TL

tahsil edilmiştir. Kayıtlar birinci yılda gösterildiği gibi yapılacağından yıl içinde yapılan kayıtlar benzer niteliğinde olduğundan işlemlerle ilgili olarak yapılan kayıtlar tekrar edilmemiş sadece sonuçlar gösterilmiştir.

2. yıl sonunda hesapların kalanları aşağıdaki gibidir:

	Borç Tarafı	Alacak Tarafı
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	2.200.000	-
Köprü İnşaatı	1.400.000	
Okul İnşaatı	800.000	
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	3.300.000	-
Köprü İnşaatı	2.100.000	
Okul İnşaatı	1.200.000	
350 Alınan Hakediş Bedelleri	-	5.900.000
Köprü İnşaatı	900.000 + 4.100.000 = 5.000.000	
Okul İnşaatı	400.000 + 500.000 = 900.000	

2. yıl sonunda köprü inşaatı ile ilgili sözleşmede belirtilen edim yükümlülüğü tamamlanmış ve köprünün kontrolü belediyeye geçmiştir. Okul inşaatı henüz tamamlanmamış üçüncü yılda inşaatına devam edilecektir. MSUGT'ye göre dönem sonunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Köprü inşaatı tamamlanarak geçici kabulü yapılmıştır. İnşaat bedeli olan 5.000.000 TL toplam hakediş bedelinin geriye kalan tutarı (4.100.000 TL) tahsil edilmiştir. Hakediş tutarından %3 peşin vergi kesilmiştir. Dönem içinde okul inşaatı için alınan 500.000 TL hakediş bedeli daha önce kayıtlara alınmıştır.

/		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	3.500.000	
Köprü İnşaatı Satılan Mal Maliyeti		
170 YIL.YAY. İNŞ. & ONAR. MLYT. HS.		3.500.000
170.10 Köprü İnşaatı		
/		
102 BANKALAR	3.977.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	123.000	
Köprü İnşaatı		
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ		4.100.000
350.10 Köprü İnşaatı		
/		
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.000.000	
350.10 Köprü İnşaatı		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		5.000.000
Köprü İnşaatı Satışlar		
/		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	27.000	
Köprü İnşaatı		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		27.000
Köprü İnşaatı		
/		
371 DÖN. KÂRININ PEŞİN ÖDEN. VERGİLER	150.000	
193 PEŞİN ÖDEN.VERGİLER HS.		150.000
/		

İkinci yıl sonunda finansal durum tablosunda inşaatlarla ilgili veriler aşağıdaki gibi raporlanacaktır.

FİNANSAL DURUM TABLOSU

Aktif

Dönen Varlıklar

X

X

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 2.000.000

Okul İnşaatı 2.000.000

X

Duran Varlıklar

X

X

Peşin Ödenen Vergiler 27.000

Okul İnşaatı 27.000

Pasif

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

X

X

Alınan Hakediş Bedelleri 900.000

Okul İnşaatı 900.000

GELİR TABLOSU

Net Satışlar 5.000.000

Köprü İnşaatı

Satılan Hizmet Maliyeti 3.500.000

Köprü İnşaatı

Brüt Kâr 1.500.000

“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı ya da “BOBİ FRS” 5. Bölüm Hasılat hükümlerine göre inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi

Türkiye Muhasebe Standartları’nda yıllara yaygın inşaat sözleşmeleri işin tamamlanma düzeyine göre tablolara alınacaktır. Örneğin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

BİRİNCİ YIL:

1

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 1.200.000

740.10 Köprü İnşaatı 800.000

740.20 Okul İnşaatı 400.000

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 1.200.000

2

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 800.000

740.10 Köprü İnşaatı 500.000

740.20 Okul İnşaatı 300.000

381 GİDER TAHAKKUKLARI 800.000

3

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 800.000

740.10 Köprü İnşaatı 500.000

740.20 Okul İnşaatı 300.000

191 İNDİRİLECEK KDV 144.000

102 BANKALAR 944.000

4	/		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		500.000	
740.10 Köprü İnşaatı	300.000		
740.20 Okul İnşaatı	200.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			500.000
5	/		
102 BANKALAR		1.261.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		39.000	
-Gelir Vergisi			
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ			1.300.000
350.10 Köprü İnşaatı	900.000		
350.20 Okul İnşaatı	400.000		
	/		

Dönem sonu geldiğinde, yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin sözleşmelerin tamamlanma yüzdelerinin hesaplanması gerekir. İşletmenin gerek köprü inşaat sözleşmesinde, gerekse okul inşaatı sözleşmesinde işin tamamlanma yüzdesini hesaplaması gerekir. İşletme girdi yöntemini kullanarak ölçümde maliyet kriterini kullanmaktadır. Hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır:

Köprü İnşaatı proje geliri = 5.000.000 TL

Köprü İnşaatı proje maliyeti = 3.500.000 TL

Köprü inşaatı ile ilgili şu ana kadar yapılan toplam maliyetler = 2.100.000 TL

Köprü İnşaatının tamamlanma yüzdesi = $2.100.000 / 3.500.000 = 0,60 = \%60$

Okul İnşaatı proje geliri = 3.200.000

Okul İnşaatı proje maliyeti = 2.400.000

Okul İnşaatı ile ilgili şu ana kadar yapılan toplam maliyetler = 1.200.000 TL

Okul İnşaatının tamamlanma yüzdesi = $1.200.000 / 2.400.000 = 0,50 = \%50$

Köprü İnşaatının döneme ilişkin toplam geliri = $5.000.000 \times 0,60 = 3.000.000$ TL

Okul İnşaatının döneme ilişkin toplam geliri = $3.200.000 \times 0,50 = 1.600.000$ TL

Bu bilgilere göre dönem sonunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

6	31.12.201X		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		3.300.000	
622.10 Köprü İnşaatı	2.100.000		
622.20 Okul İnşaatı	1.200.000		
741 HİZMET ÜR. MLYT. YANSITMA. HS.			3.300.000
741.10 Köprü İnşaatı	2.100.000		
741.20 Okul İnşaatı	1.200.000		
7	31.12.201X		
741 HİZMET ÜR. MLYT. YANS. HS.		3.300.000	
741.10 Köprü İnşaatı	2.100.000		
741.20 Okul İnşaatı	1.200.000		
740 HİZMET ÜR. MLYT. HS.			3.300.000
740.10 Köprü İnşaatı	2.100.000		
740.20 Okul İnşaatı	1.200.000		
8	31.12.201X		
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.300.000	
350.10 Köprü İnşaatı	900.000		
350.20 Okul İnşaatı	400.000		
140 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN		3.300.000	
ALACAKLAR (Sözleşme Varlığı)			

140.10 Köprü İnşaatı	2.100.000	
140.20 Okul İnşaatı	1.200.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.600.000
600.10 Köprü İnşaatı	3.000.000	
600.20 Okul İnşaatı	1.600.000	
9	31.12.201X	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.	3.300.000	
622 SAT. HİZ. MLYT. HS.		3.300.000
622.10 Köprü İnşaatı	2.100.000	
622.20 Okul İnşaatı	1.200.000	
10	31.12.201X	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	4.600.000	
600.10 Köprü İnşaatı	3.000.000	
600.20 Okul İnşaatı	1.600.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.		4.600.000
/		

FİNANSAL DURUM TABLOSU (Birinci yıl sonundaki)**Aktif****Dönen Varlıklar**

X

X

Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar 3.300.000

Duran Varlıklar

Peşin Ödenmiş Vergiler 39.000

Ertelenmiş Vergi Varlığı xxx

Pasif**Uzun Vad. Yab. Kaynaklar**

Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri xx

Özkaynaklar**Dönem Kârı 1.300.000****GELİR TABLOSU**

BRÜT SATIŞLAR 4.600.000

Köprü İnşaatı 3.000.000

Okul İnşaatı 1.600.000

SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) -

NET SATIŞLAR 4.600.000

SATIŞLARIN MALİYETİ (3.300.000)

SATILAN HİZMET MALİYETİ

Köprü İnşaatı 2.100.000

Okul İnşaatı 1.200.000

BRÜT SATIŞ KÂRI 1.300.000

Yukarıdaki kayıtlardan ve raporlardan da görüleceği üzere her yılın sonunda gelir tahakkukları yapılmakta, gelir ve maliyet farkları hesaplanmaktadır. Vergi mevzuatı ile standartlar arasında fark olduğundan bu farklılıklardan dolayı TMS 12 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır. Gelir tablolarında kuşkusuz gelir unsurlarının her biri için ayrıntılı bilgi verilmez, toplam olarak verilir. Ancak dipnotlarda detaylı bilgiler sunulur. Biz burada konunun net görülebilmesi açısından her sözleşmenin hasılat ve maliyetlerini detayda verdik.

İKİNCİ YIL KAYITLARI

Dönem içinde kayıtlar yukarıda açıklandığı üzere kaydedilir. Yapılan harcamalar hizmet üretim maliyeti hesabı aracılığı ile ilgili sözleşme maliyetlerine köprü ve okul inşaatları olarak kaydedilir. Aynı şekilde alınan hakedişler de ilgili hesaplara kaydedilir. Dönem sonu geldiğinde edim yükümlülüklerinin

ne ölçüde yerine getirildiği diğer bir ifade ile işin tamamlanma yüzdeleri hesaplanır ve bu yüzdeye isabet eden gelir tutarı hesaplanır. Önceki dönemlerde sonuç hesaplarına aktarılan tutarlar bu tutardan indirilerek cari dönemde hasılat olarak kaydedilecek tutar hesaplanmış olur.

Örneğimizdeki veriler aşağıdaki gibidir:

Maliyet kriterine göre tamamlanma yüzdelerinin hesaplanması:

İnşaat Sözleşmeleri	1. Yıl yapılan Maliyetler	2. Yıl Yapılan Maliyetler	Toplam Sözleşme Maliyeti	Tamamlanma Yüzdesi 1. Yıl	Tamamlanma Yüzdesi 2. Yıl
Köprü İnşaatı	2.100.000	1.400.000	3.500.000	$2.100 / 3.500 = \%60$	$3.500 / 3.500 = \%100$ (2. yıldaki % %100 - %60 = %40)
Okul İnşaatı	1.200.000	800.000	2.400.000	$1.200 / 2.400 = \%50$	$2.000 / 2.400 = \%83$ (2. yıldaki % %83 - %50 = %33)
TOPLAM	3.300.000	2.200.000	5.900.000		

Hasılat tutarının hesaplanması:

İnşaat Sözleşmeleri	Tamamlanma Yüzdesi (2. Yıl Sonu)	Toplam Hasılat	Tamamlanma % Göre Hesap Edilen Hasılat	Önceki Dönemlerde Kaydedilen Hasılat Tutarı	Cari dönemde Hasılat Olarak Kaydedilecek Tutar
Köprü İnşaatı	%100	5.000.000	5.000.000	$5.000.000 \times 0.60 = 3.000.000$	$5.000.000 - 3.000.000 = 2.000.000$ ya da $5.000.000 \times 0.40 = 2.000.000$
Okul İnşaatı	%83	3.200.000	$3.200.000 \times 0.83 = 2.656.000$	1.600.000	$2.656.000 - 1.600.000 = 1.056.000$ ya da $3.200.000 \times 0.33 = 1.056.000$

İkinci yıl sonunda yapılacak muhasebe kayıtları:

Dönem sonunda hesap kalanları:

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	Borç Tutarı	Alacaklı Tutarı
Köprü İnşaatı 1.400.000	2.200.000	-
Okul İnşaatı 800.000		
350 Alınan Hakediş Bedelleri		5.900.00
Köprü İnşaatı $400.000 + 4.100.000 = 5.000.000$		
Okul İnşaatı $400.000 + 500.000 = 900.000$		
140 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	3.300.000	
140.10 Köprü İnşaatı 2.100.000		
140.20 Okul İnşaatı 1.200.000		

1. Köprü inşaatı maliyetlerinin sonuç hesaplarına aktarımı ve inşaatın tamamlanması:

31.12.20XX		
622 SAT. HİZ. MLYT. HS.	1.400.000	
622.10 Köprü İnşaatı 1.400.000		
741 HİZ.ÜRT.MLYANSITMA.HS.		1.400.000
741.10 Köprü İnşaatı 1.400.000		
/		

2. Köprü inşaatına ait kalan hakediş bedellerinin tahsili ve mahsuplaşmanın yapılması, gelir hesabına aktarım:

/		
102 BANKALAR HS.	3.977.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER HS.	123.000	
140 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR HS.		2.100.000
140.10 Köprü İnşaatı 2.100.000		
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.		2.000.000
350.10 Köprü İnşaatı 2.000.000		
31.12.20XX		
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	2.000.000	
350.10 Köprü İnşaatı 2.000.000		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		2.000.000
600.10 Köprü İnşaatı		
/		

3. Köprü inşaatı tamamlandığı için geçmiş dönemlerde alınan hakediş tutarlarından ödenen stopaj tutarlarının duran varlık hesaplarından dönen varlık hesaplarına aktarımı:

31.12.20XX		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER HS.	27.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER HS.		27.000
/		

4. Okul İnşaatına ilişkin maliyetlerin dönem sonuçlarına aktarımı:

31.12.20XX		
622 SAT. HİZ. MLYT. HS.	800.000	
622.20 Okul İnşaatı 800.000		
741 HİZ. ÜRT. MLYT. YANSITMA. HS.		800.000
741.20 Okul İnşaatı 800.000		
/		

5. İşin tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan hasılatın sonuç hesaplarına aktarımı:

Daha önce kayıtlara alınan hakediş bedelleri tutarı 500.000 TL'dir. Döneme kaydı yapılacak hasılat tutarı ise yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere 1.056.000 TL'dir.

31.12.20XX		
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ HS.	500.000	
350.20 Okul İnşaatı 500.000		
140 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR	556.000	
140.20 Okul İnşaatı 556.000		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		1.056.000
600.20 Okul İnşaatı 1.056.000		
/		

6. Satış ve maliyet hesaplarının kâr zarar sonuç hesabına aktarımı:

31.12.20XX		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	3.056.000	
600.10 Köprü İnşaatı 2.000.000		
600.20 Okul İnşaatı 1.056.000		
690 KÂR VEYA ZARAR HS.		3.056.000
/		
690 KÂR VEYA ZARAR HS.	2.200.000	
622 SATIŞLARIN MALİYETİ		2.200.000
622.10 Köprü İnşaatı 1.400.000		
622.20 Okul İnşaatı 800.000		
/		

7. 193 no.lu hesapta izlenen peşin ödenen vergilerin dönem kârından mahsuben 371 no.lu hesaba aktarımı:

31.12.20XX		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİLERİ	150.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		150.000
/		

8. Vergi Usul Kanunu uygulamaları ile muhasebe standartları uygulamaları arasındaki geçici farklardan doğan vergi gelir/gider etkisinin kaydı için sonuca göre ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplarına kayıtlar yapılır:

31.12.20XX		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	XXX	
692 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR/GİDER ETKİSİ		XXX
/		
692 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR/GİDER ETKİSİ	XXX	
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		XXX
/		

İKİNCİ YIL SONUNDA DÜZENLENECEK GELİR TABLOSU

NET SATIŞLAR	3.056.000
Köprü İnşaatı	2.000.000
Okul İnşaatı	1.056.000
SATIŞLARIN MALİYETİ	(2.200.000)
Köprü İnşaatı	1.400.000
Okul İnşaatı	800.000
BRÜT SATIŞ KÂRI	856.000

ÖRNEK 3:

Aşağıdaki bilgiler bir işletmenin 31 Aralık tarihinde sona eren hesap dönemine ait maliyet artı kâr inşaat sözleşmesinden elde edilmiştir. Sözleşmenin toplam maliyetinin 460.000 TL olacağı tahmin edilmektedir.

	20X1 Yılı TL 000	20X0 Yılı TL 000
İşe başlama tarihinden bugüne kadar katlanılan birikimli maliyetler	180	100
Maliyetlerin yüzdesi olarak kararlaştırılan kâr	%20	%20

Sözleşmenin sonucu her iki yılın sonunda da güvenilir olarak hesaplanabilir olduğu varsayılmıştır. Bu verilere göre dönemlere yansıtılacak maliyetler ve hasılat tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Yıllar itibarıyla sözleşme hasılat ve maliyetlerinin hesabı:

	20X0 yılı
Maliyetler	100.000 TL
Kâr	100.000TL x %20 = 20.000 TL
Hasılat	Maliyetler + Kâr = 100.000TL + 20.000TL = 120.000TL
	20X1 yılı
Maliyetler	180.000 TL kümülatif - 100.000TL (20X0 tutarı) = 80.000TL
Kâr	80.000 TL x %20 = 16.000 TL
Hasılat	Maliyetler + Kâr = 80.000 TL + 16.000 TL = 96.000 TL

Bu örnekte işletmenin söz konusu sözleşme ile ilgili olarak gelir tablosunda 20X0 ve 20X1 yıllarında raporlayacağı tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.:

20X0 YILI GELİR TABLOSU		20X1 YILI GELİR TABLOSU	
HASILAT	120.000	HASILAT	96.000
SATILAN HİZMET MALİYETİ (100.000)		SATILAN HİZMET MALİYETİ (80.000)	
BRÜT SATIŞ KÂRI	20.000	BRÜT SATIŞ KÂRI	16.000

İnşaat sözleşmesinin şu ana kadar yapılan toplam maliyeti 180.000 TL olmuştur. Söz konusu inşaat sözleşmesinin tamamlanma yüzdesi $180.000 / 460.000 = \%39$ olmuştur.

Şu ana kadar elde edilen toplam kâr $180.000 \times 0,20 = 36.000$ TL

Şu ana kadar elde edilen toplam hasılat $= 180.000 + 36.000 = 216.000$ TL $(120.000 + 96.000)$

ÖRNEK 4:

Sözleşmenin sonucu; gelir güvenilir olarak ölçülememektedir. Bu durumda, müşterilerden geri kazanılabilir tutar olarak katlanılmış maliyetler dikkate alınır. Çünkü en az yapılan harcama kadar bir tutarın tahsil edileceği beklenmektedir. Aşağıdaki bilgiler bu duruma uygun olarak verilmiştir:

Sözleşme geliri ve maliyetleri	(Bin TL)
Tahmini sözleşme geliri	?
Toplam tahmini maliyetler (geri kazanılabilir)	150

Bugüne kadar katlanılan maliyetler	75
------------------------------------	----

Gelir tablosu	(Bin TL)
Gelir	75
Satışların maliyeti	(75)
Kar (Zarar)	0

ÖRNEK 5:

Aşağıdaki bilgiler zarar edileceği tahmin edilen bir inşaat sözleşmesine aittir:

Sözleşme detayları	(Bin TL)
---------------------------	-----------------

Sözleşmede tanımlanan sözleşme geliri	1.000
Bugüne kadar katlanılan maliyetler	600
İşin bitimi için gereken tamamlama maliyetleri	700
Toplam beklenen sözleşme maliyetleri	1.300

Sözleşme geliri ve maliyetler	(Bin TL)
--------------------------------------	-----------------

Tamamlanma aşaması	%46
--------------------	-----

Gelir tablosu	(Bin TL)
----------------------	-----------------

Hasılat	460.000 (1.000.000 TL'nin %46'sı)
Satışların maliyeti	(600.000)
Zarar (gerçekleşen)	140.000 (600.000 - 460.000)

Karşılığın Hesaplanması

Beklenen sözleşme zararı	300.000 (1.000.000 - 1.300.000 = 300.000)
--------------------------	---

Ayrılması gereken borç karşılığı	160.000 (300.000 - 140.000)
----------------------------------	-----------------------------

(Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme karşılığı)

Örnekte işletmenin sözleşme geliri katlanılacak maliyetin altında kalmıştır. İşletmenin sözleşme gelir tutarını artırması sözleşme koşullarına göre mümkün değildir. Bu durumda işletmenin beklenen zarar için karşılık ayırması gerekmektedir.

Diğer Gider Zarar Karşılığı	160.000	
Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme Zarar Karşılıkları		160.000

ÖRNEK 6:

Yıllara yaygın iş yapan bir şirket, köprü inşaatına başlamıştır. Köprü inşaatının proje maliyetleri 12.000.000 TL, proje geliri de 16.000.000 TL olarak belirlenmiştir. İnşaat sözleşmesi bu bilgilere göre düzenlenmiştir. Dönem içinde inşaat için yapılan harcamalar tutarı 6.000.000 TL’dir. İşletme kârın ölçümünde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı “Zamana Yayılı Edim Yükümlülükleri” paragrafına göre işin tamamlama yüzdesine göre hesaplamaktadır. İşin tamamlanma düzeyi girdi yöntemi -maliyet kriteri uygulanarak belirlenmektedir. Bu bilgilere göre aşağıdaki bilgileri hesaplayalım.

- A) İşin tamamlanma düzeyi (oranı)
- B) Dönem sonuçlarına aktarılabacak maliyet tutarı
- C) Dönem sonuçlarına kaydedilecek gelir tutarı
- D) Köprü inşaatının cari dönem brüt kâr tutarı

A) İşin Tamamlanma Düzeyi: Katlanılan Maliyetler / Sözleşme Toplam Maliyeti

$$6.000.000 / 12.000.000 = \%50$$

B) Dönem sonuçlarına aktarılabacak maliyet tutarı =
 Sözleşmeyle ilgili olarak katlanılan maliyet tutarı = 6.000.000 TL

C) Dönem sonuçlarına kaydedilecek gelir tutarı =
 Sözleşme Geliri x Tamamlanma Oranı = $16.000.000 \times 0,50 = 8.000.000$ TL

D) Köprü inşaatının cari dönem brüt kârı = $8.000.000 - 6.000.000 = 2.000.000$ TL

ÖRNEK 7:

A Taahhüt firmasının dönem içinde imzaladığı hastane inşaatı ve okul inşaatı olmak üzere iki inşaat sözleşmesi bulunmaktadır. Sözleşmeye göre hastane inşaatına bu dönem, okul inşaatına ise izleyen dönemde başlanacaktır. Cari dönem içinde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında biriken maliyet toplamı 8.000.000 TL’dir. Bu tutarın 1.000.000 TL’lik kısmının gelecek yıllarda yapılmasına başlanılacak okul inşaat işine ait olduğu belirlenmiştir. 7.000.000 TL’lik kısmı ise %70 olarak tamamlanan C hastanesi inşaat sözleşmesine aittir. C Hastanesi inşaatının toplam maliyeti 10.000.000 TL, sözleşmedeki hastane inşaat toplam geliri ise 12.000.000 TL’dir. Cari dönem içinde hastane inşaatı ile ilgili olarak tahsil edilen brüt hakediş tutarı 3.000.000 TL’dir ($2.910.000$ TL + $(3.000.000 \times \%3$ Gelir Vergisi Stopajı = 90.000 TL). Dönem sonunda yapılacak muhasebe kayıtlarını göstererek sonuç hesaplarına yansıtılacak C hastanesine ilişkin hasılat tutarını hesaplayalım.

Standart hükümlerinden de hatırlanacağı üzere, işin tamamlanma yüzdesinin hesabında ilgili inşaatla ait harcamalar toplamının dikkate alınması gerekir. Önceden yapılan işlere ait maliyetler “Sözleşme Varlığı (Önceden Yapılan İnşaat İşleri)” hesabında aktifleştirilir. Dolayısıyla okul inşaatına ait harcamalar önceden yapılan inşaat işlerine ait olduğundan aktifleştirilmesi ve işin tamamlanma yüzdesinin hesabında dikkate alınmaması gerekir. Bu bilgilere göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olur:

31.12.20XX		
182 ÖNCEDEN YAPILAN İNŞAAT İŞLERİ	1.000.000	
Okul İnşaatı 1.000.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	7.000.000	
Hastane İnşaatı 7.000.000		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		8.000.000
Hastane İnşaatı 7.000.000		
Okul İnşaatı 1.000.000		
/		
350 ALINAN HAKEDİŞ BEDELLERİ	3.000.000	
Hastane İnşaatı 3.000.000		
140 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞ. ALACAKLAR	5.400.000	
Hastane İnşaatı 5.400.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		8.400.000
Hastane Satışları		
Tamamlanma Yüzdesi $(8.000.000 - 1.000.000 = 7.000.000 / 10.000.000 = \%70)$		
Cari Dönemin Hastane Hasılatı $= 12.000.000 \times 0.70 = 8.400.000$ TL		
31.12.20XX		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	8.000.000	
Hastane İnşaatı 7.000.000		
Okul İnşaatı 1.000.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		8.000.000
Hastane İnşaatı 7.000.000		
Okul İnşaatı 1.000.000		
/		

5.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 40 (TMS 40) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDININ UYGULAMA ESASLARI

5.3.1. Standardın Uygulamaya Girişi, Amacı ve Kapsamı

“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere ilk olarak 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, UFRS’de meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli tarihlerde yayımlanan tebliğlerle güncellenmiştir. Toplamda on adet değişiklik yapılmıştır, en son değişiklik onuncu değişiklik olarak TMS 40 tarafından yapılmış olup, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

“Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, BOBİ FRS kapsamında 13. bölümde açıklanmıştır. TMS 40 daha kapsamlı olduğu için bu kısımda TMS 40 hükümleri açıklanacaktır.

Standardın Amacı; Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

Standardın Kapsamı; Bu Standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanır. Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standart kapsamındadır (TMS 40, md.3).

5.3.2. Standart’ta Yer Alan Tanımlar:

Bu Standart’ta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 40, md.5):

Defter değeri: Bir varlığın finansal durum tablosuna (bilanço) yansıtılmış değeridir.

Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı gibi diğer TFRS’lerde yer alan hükümlere göre finansal durum tablosuna (bilanço) ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul: Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi):

- (a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya
- (b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) gayrimenkullerdir.

Yukarıdaki tanımlardan da görüleceği üzere, **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkullerdir (TMS 40, md.5).

5.3.3. TMS 40 Standardının Uygulama Esasları ve Örnekler

Bu varlıkların diğer varlıklardan bağımsız nakit akışı yaratma özelliği vardır. Mal ve hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde bulundurulmuş gayrimenkuller ise bu kapsamda değildir. Bu gayrimenkuller “TMS 16 Maddi

Duran Varlık” Standardı kapsamında değerlendirilir. Ayrıca finansal kiralama yoluyla kiralamaya verilen gayrimenkuller de finansal kiralamaya verenin bilançosunda bu grup altında yer almaz.

Yatırım amaçlı gayrimenkule örnekler aşağıdaki gibidir (TMS 40, md.8):

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arazi ve arsalar. (Standart, işletme sahibinin arsasını gayrimenkul olarak kullanma veya iş akışı çerçevesinde kısa sürede satma konusunda bir kararı bulunmadığı durumlarda söz konusu araziye sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tuttuğunu varsaymakta ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak tanımlamaktadır.
- İşletmece sahip olunan veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından (kiracı) elde tutulan ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

Standart, yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere de örnekler vermiştir. Bu kalemler bu Standart kapsamında değildir. Aşağıda yer alanlar yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örneklerdir (TMS 40, md.9):

- Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan (TMS 2 Stoklar), örneğin, sadece yakın gelecekte elden çıkarılmak veya geliştirilmek ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller

- (Diğer unsurların yanı sıra), gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da, geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller (TMS 16)

- Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller

Bazı durumlarda gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak üzere elde tutulurken, bir bölümü ise mal ve hizmet üretiminde veya idari amaçlarla kullanılmak üzere elde tutulabilir. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının veya bağımsız olarak finansal kiralamaya verilmelerinin mümkün olması durumunda, her bölüm ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Söz konusu bölümler bağımsız olarak satılamıyorsa ve sadece önemsiz bir bölümü işletme faaliyetlerinde kullanılabiliriyorsa; söz konusu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak kabul edilir (TMS 40, md.10).

Bazı koşullarda bir işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın görece önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir (TMS 40, md.11).

Bazı durumlarda ise, sunulan hizmetler önemli boyutlardadır. Örneğin, işletmenin bir otele sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın görece önemli bir kısmını oluşturur. Dolayısıyla, sahibi tarafından işletilen otel yatırım amaçlı gayrimenkulden ziyade sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuldür ve maddi duran varlıklar kalemi olarak sınıflandırılması gerekir (TMS 40, md.12).

Bazı durumlarda işletmeler kendi ana ortaklıklarına ya da bağlı ortaklıklarına gayrimenkullerini kiralayabilirler. Bu durumlarda işletmenin kendi bireysel tablolarında söz konusu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp raporlanırken, konsolide tablolarda kontrol gücü grupta olduğu için ve bu kira geliri ve gideri konsolidasyon işlemlerinde elemine edileceği için, bu

gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilemez, işletme sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller olarak sınıflandırılması ve maddi duran varlıklarda raporlanması gerekir (TMS 40, md.15).

Muhasebeleştirme

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir:

(a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve

(b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetleri; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir.

Gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderleri yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine dahil edilmez bu harcamalar gerçekleştikçe doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Günlük hizmet maliyetleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin “bakım ve onarım” harcamaları olarak nitelendirilir (TMS 40, md.18).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Yenileme nedeniyle yapılan harcamalar gerçekleştirildiğinde yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edilir. Yenilenen bölümlerin defter değerleri ise, Standart’taki ilkelere uygun olarak finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır (TMS 40, md.19).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal durum tablosunda ayrı bir sınıfta raporlanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu grup için mevcut hesap planında yeni hesapların açılması gerekmektedir. Türkiye’de uygulanan MSUGT’de henüz bir değişiklik yapılmamıştır, ancak bu konuda çalışmalar yapılmaktadır. Taslak metinlerde aşağıdaki hesapların kullanılması önerilmektedir (Akdoğan, Nalan; Çalıştay Notları):

24 (245 -249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

245 GUD Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

248 Birikmiş Amortismanlar (-)

249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları ve Verilen Avanslar

Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller bu grupta açılacak hesaplarda izlenir. Finansal kiralama yoluyla aynı amaç için edinilen varlıklar da bu gruptaki hesaplara alınır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçümü

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde esas olarak gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmakla beraber istisnai durumlarda maliyet değeri yöntemi de uygulanabilir. Bu durumda yatırım amaçlı gayrimenkuller için de, maddi duran varlıklarda olduğu gibi, amortisman ayrılması ve değer düşüklüğü testine tabi tutularak değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekli olmaktadır.

İlk Kayda Almada Ölçümleme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk olarak elde etme maliyetleri ile kaydedilir. Maddi duran varlıklarda olduğu gibi yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde edilmesinde yapılan alış giderleri de maliyetlere dahil edilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin inşa edilmesi durumunda, maliyet; inşaat veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki tutardır. İnşaat tamamlanıncaya kadar yapılan inşaat maliyetleri bu grupta açılan “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenir.

Vade Farkları

Yatırım amaçlı gayrimenkulün peşin olarak alınmayıp, kredili olarak alınması durumunda, gayrimenkulün maliyeti, eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, md.24).

Dönem Sonunda Ölçümleme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, bilanço tarihinde maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak değerlendirilir.

Maliyet yönteminin kullanılması durumunda, maddi duran varlıklarda açıklanan değerleme esasları uygulanır. Varlığa amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Maliyet yönteminin kullanılması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin dipnotlarda açıklanması gerekir.

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda, gerçeğe uygun değerın tutarı özel koşul ve durumlar nedeniyle yükseltilmiş veya düşürülmüş tahmini fiyatları içermez (TMS 40, md.36).

Genellikle gerçeğe uygun değer, bilanço tarihindeki piyasa koşullarına göre oluşur ve belirli bir tarihe özgü değeridir.

Bu fiyat, satıcılar için elde edilebilen en iyi, alıcılar için ise elde edilebilen en avantajlı fiyattır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinde zaman içinde değişiklikler olabilir. Ortaya çıkan farklar, gelir tablosunda değerleme farkı kârları veya zararları olarak raporlanır.

Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

- Piyasa değeri
- Etkin piyasada cari fiyatlar
- Etkin olmayan piyasalarda son fiyatlar ve nakit akış tahminleri
- Ekspertiz raporları (gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerini tespit konusunda yetki almış bağımsız değerleme şirketlerince hazırlanan ekspertiz raporlar) kullanılır. İşletmece seçilen değerleme yöntemi bütün yatırım amaçlı gayrimenkuller için kullanılır. Faaliyet kiralaması yöntemiyle kiralanan olsa da yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğindeki varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. İşletmece seçilen değerleme yöntemi bütün yatırım amaçlı gayrimenkuller için kullanılır.

Maliyet Bedeli ile Değerleme

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri sürekli olarak güvenilir olarak belirlenemeyebilir. Karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin çok az olduğu veya indirgenmiş nakit akış tahminlerinin güvenilir olarak yapılamadığı durumlarda, yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet değeri ile değerlendirilir. Varlıklar arasında gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilemediği için maliyet değeri ile değerlendirilen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün bulunması, diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesini engellemez

İşletme; yatırım amaçlı gayrimenkulünü daha önce gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmesi durumunda; söz konusu gayrimenkul bu niteliğini kaybedinceye (elden çıkarma, işletmede kullanılan varlık haline gelme, satış faaliyetinin konusu haline gelme vb.) karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha ender elde edilebilir hale gelmiş olsa dahi; söz konusu gayrimenkulü gerçeğe uygun değerle ölçülmeye devam eder (TMS 40, md.55).

Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Niteliğinin Değişmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin aşağıdaki durumlarda bu niteliğini yitirdiği ya da bu nitelikte olmayan gayrimenkulün bu niteliği kazandığı kabul edilir (TMS 40, md.57):

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonradan sahibi tarafından işletmede kullanılmasına başlanması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün satış amacıyla geliştirilmeye başlanması ve satmak üzere stok kapsamına alınması,
- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerin sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi ve yatırım amaçlı gayrimenkule transferi,
- Normal iş akışı içinde satılmak üzere stokta bulunan varlığın, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlatılması ve stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transferi.

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller, sınıf değiştirerek maddi duran varlıklara veya stoklara transfer edilirse; kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki varlığın gerçeğe uygun değeri, maddi duran varlık veya stok kaleminin muhasebeleştirilmesinde tahmini maliyet olarak kabul edilir (TMS 40, md.60).

Diğer taraftan sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün, yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüşmesi ve gerçeğe uygun değerle ölçülmesi durumunda, transferin yapıldığı tarihteki defter değeri ile bu tarihteki gerçeğe uygun değeri arasındaki fark artış ise TMS 16 kapsamında yapılan bir yeniden değerlendirme işlemi olarak kabul edilir ve artış öz kaynaklarda maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabına kaydedilir (kâr-zarar kaydedilmez).

Söz konusu gayrimenkul için daha önce meydana gelmiş değer düşüklüğü varsa; transfer sırasında ortaya çıkan değer artış farkı; önceki dönemlerde zarar yazılmış kısma eşitlenene kadar sonuç hesaplarına kâr olarak kaydedilir. Sonuç hesaplarına kâr olarak yazılacak tutar, hiçbir zaman varlığın defter değerini, değer düşüşlerinin hiç muhasebeleştirilmemesi durumundaki (birikmiş amortisman sonrası) değerine getirmek için gereken tutardan fazla olamaz (TMS 40, md.62).

ÖRNEK

Binanın maliyet bedeli 200.000 TL, Birikmiş Amortismanı 50.000 TL, değer düşüklüğü karşılığı 20.000 TL ise ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak olan varlığın transfer sırasında gerçeğe uygun değeri 220.000 TL ise, hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır:

Maliyet Tutarı:	200.000 TL
Birikmiş Amortisman:	(50.000) TL
Değer Düşüklüğü Karşılığı:	(20.000) TL
Net Değer:	130.000 TL
Gerçeğe Uygun Değer:	220.000 TL
Fark	+ 90.000 TL
Kâr Yazılacak Tutar:	(20.000) TL
Maddi Duran Varlık	
Yeniden Değerleme Artışları Hesabına	
Aktarılabacak Tutar:	70.000 TL

Kullanım amaçlı gayrimenkulün, sınıf değiştirerek yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşmesi durumunda; gayrimenkulün net defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark değer azalışı yönünde ise; bu azalma sonuç hesaplarında zarar olarak muhasebeleştirilir. Ancak ilgili gayrimenkul için önceki dönemlerde oluşmuş yeniden değerlendirme fazlası bulunuyorsa, söz konusu azalma öncelikle yeniden değerlendirme fazlası hesabından mahsup edilir, kalan kısım zarar olarak kaydedilir. Gayrimenkul alım satımı ile uğraşan bir işletmede stoklarda izlenen gayrimenkulün kiraya verilmek üzere kullanımına

karar verilmesi durumunda, gayrimenkul, stoklar grubundan, yatırım amaçlı gayrimenkullere gerçeğe uygun değeri üzerinden aktarılır. Daha önce stoklarda izlenen defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak sonuç hesaplarına kaydedilir. Burada stokların satılmasında uygulanan işlem uygulanır.

Kayıttan Çıkarma

Yatırım amaçlı gayrimenkuller elden çıkarıldıklarında ya da sürekli olarak kullanımdan çekildiklerinde ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda kayıtlardan çıkartılır (TMS 40, md.66). Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar ilgili dönemde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Varlığın elden çıkartılmasıyla sağlanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki fark kâr veya zararı oluşturur. Varlığın kredili olarak elden çıkarılması durumunda; alınacak tutarlar ilk kayıta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alınacak tutarın nominal tutarı ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, md.69-70).

ÖRNEKLER

ÖRNEK 1:

A işletmesi kiraya vermek amacıyla 800.000 TL'ye bir bina satın almıştır. Binanın satın alma ve tapu gideri olarak toplam 810.000 TL ödenmiştir. KDV %18'dir. Ödemeler İş Bankası'ndaki mevduat hesabına çek keşidesi suretiyle yapılmıştır. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle ölçmektedir.

245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	810.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	144.000	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		954.000

ÖRNEK 2:

A işletmesi kiraya vermek ve değer artış kazancı sağlamak amacıyla ve bedeli üç taksitle ödenmek üzere 3 yıl vadeli kredi kullanılarak bir bina satın almıştır (KDV peşin ödenmiştir.).

Binanın peşin fiyatı 300.000 TL iken, kredili fiyatı 480.000 TL'dir. Borçlanma maliyetleri standardında ve TMS 40'da varlık maliyetine faiz giderlerinin dahil olmayacağına ilişkin hükümler bulunduğundan yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	300.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	54.000	
409 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ		180.000
102 BANKALAR		54.000
400 BANKA KREDİLERİ		480.000

ÖRNEK 3:

Yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle değerleyen işletmenin, dönem sonucunda yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Dönem sonunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olur:

	Kayıtlı Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Fark
Yatırım Amaçlı Arsalar	110.000	130.000	20.000
Yatırım Amaçlı Binalar	400.000	450.000	50.000

245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	70.000	
- Yatırım amaçlı arsalar 20.000		
- Yatırım amaçlı binalar 50.000		
647 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		
GELİR VE KÂRLARI		70.000
Gerçeğe Uygun Değer Artışları 70.000		

ÖRNEK 4:

İşletme yönetimi, maddi duran varlıklarda izlenen kullanım amaçlı elde tutulan bir binanın kiraya verilmek suretiyle kullanılmasına karar veriyor. Yatırım amaçlı gayrimenkuller grubuna aktarılacak binanın, transferden önceki kayıtlı değeri ve gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibidir. Transfer işleminde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olur:

Maliyet Değeri	100.000 TL
Birikmiş Amortisman	(20.000)
Değer Düşüklüğü Karşılığı	(-)
Net Değer	80.000 TL
Binanın Gerçeğe Uygun Değeri (Rayiç Bedeli)	90.000 TL

/	
245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	90.000
Binalar 90.000	
247 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000
Binalar Amortismanı 20.000	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	10.000
252 BİNALAR	100.000
/	

ÖRNEK 5:

İdare binası olarak kullanılan bina, genel müdürlüğün yeni binaya taşınması nedeni ile boşaltılmış ve kiraya verilmesine karar verilmiştir. Binanın maliyet değeri 330.000 TL, birikmiş amortismanı 130.000 TL'dir. Binanın ekspertiz raporuna göre gerçeğe uygun değeri 180.000 TL olarak belirlenmiştir. Bina ile ilgili olarak daha önce oluşmuş yeniden değerlendirme artışı bulunmamaktadır.

/	
245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	180.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	130.000
657 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDER VE ZARARLARI	20.000
252 BİNALAR	330.000
/	

ÖRNEK 6:

Bina alım satımı ile uğraşan işletme, satılmak üzere elinde bulundurduğu binaların bir tanesini kiraya vermek üzere elde tutmaya karar vermiştir. Binanın stok maliyeti 400.000 TL, satış fiyatı ise (gerçeğe uygun değeri) 450.000 TL'dir.

/	
245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	450.000
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	400.000
191 İNDİRİLECEK KDV	81.000
152 MAMUL STOKLARI	400.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	450.000
391 HESAPLANAN KDV	81.000
/	

ÖRNEK 7:

Bir işletme düzenli olarak yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçek değerlerini ölçebilmekte ve yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle değerlemektedir. İşletme tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini, ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değerle ölçer ve her beyan gününde tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerde meydana gelen gerçeğe uygun değer değişikliklerini ilgili dönemin gelir tablosu hesaplarına yansıtır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerleyen işletmenin bu gayrimenkullere ilişkin kayıtlı değer ve gerçeğe uygun değer bilgileri aşağıdaki tabloda verilmiştir:

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	KAYITLI DEĞER	GERÇEĞE UYGUN DEĞER
YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	300.000	380.000
YATIRIM AMAÇLI ARSALAR	400.000	370.000

Yatırım amaçlı binaların gerçeğe uygun değerinin artmasına ilişkin kayıt:

245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	80.000	
GUD Ölçülen Yatırım Amaçlı Binalar	80.000	
647 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL		
GELİR VE KÂRLARI		80.000
Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları	80.000	

Yatırım amaçlı arsaların gerçeğe uygun değerinin azalmasına ilişkin kayıt:

657 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDER VE ZARARLAR	30.000	
Gerçeğe Uygun Değer Azalışları	30.000	
245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI		
GAYRİMENKULLER		30.000
GUD Ölçülen Arsalar	30.000	

ÖRNEK 8:

İşletme yönetimi tarafından kiraya verilmek üzere kullanılan ve gerçeğe uygun değerle ölçülen binanın kiraya verilmesinden vazgeçilmiş ve şirket ihtiyaçları için yönetim binası olarak kullanılmasına karar verilmiştir. Bu karar çerçevesinde binanın yatırım amaçlı gayrimenkulden maddi duran varlıklara taşınması gerekecektir (Bu kullanım değişikliğinin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.). Son olarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak raporlanan binanın gerçeğe uygun değeri 600.000 TL'dir. Binanın kalan faydalı ömrünün 15 yıl olduğu varsayılmıştır. Binanın maddi duran varlık grubuna aktarımında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

252 BİNALAR	600.000	
245 GUD ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI		
GAYRİMENKULLER		600.000
GUD Ölçülen Yatırım Amaçlı Binalar	600.000	

Yıllık amortisman tutarı $600.000 / 15 = 40.000$ TL olacaktır. Yıl sonunda yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki gibi olur:

770 GENEL YÖN. GİD. HS.	40.000	
Amortisman Giderleri 40.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		40.000
Binalar Bir. Amortismanı 40.000		

ÖRNEK 9:

İşletme gerçeğe uygun değer yöntemi kullanarak değerlediği bir yatırım amaçlı gayrimenkulünü işletmenin pazarlama faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanmaya karar vermiştir. Binanın pazarlama bölümü tarafından kullanılabilmesi için binanın tadilat edilmesine karar verilmiştir. Bina ile ilgili alınan kararlar ve gerçekleşen işlemler aşağıda tarih sıralarına göre verilmiştir:

Yönetimin binanın pazarlama faaliyetlerinde kullanılmasına ilişkin karar alması	15.Ocak.20XX
Binadaki kiracılara binanın boşaltılması çağrısında bulunulması	01.Şubat.20XX
Kiracıların binayı boşaltması	01.Nisan.20XX
Binada tadilatın başlaması	15.Nisan.20XX
Binanın pazarlama faaliyetlerinde kullanılmaya başlanması	01.Temmuz.20XX

Bu durumda bina, kiracıların binayı boşalttığı ve işletme tarafından kullanılmaya başlandığı 01 Nisan 20XX'te yatırım amaçlı gayrimenkul olmaktan çıkıp sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına transfer olmuştur. Binanın tadilatıyla ilgili olarak yapılan harcamalar da sahibi tarafından kullanılan bina maliyetine dahil edilecektir.

ÖRNEK 10:

1 Ocak 20XX'de bir işletme, daha önceden yatırım amaçlı gayrimenkul olarak belirlenmiş bir binayı satmak amacıyla restore etmeye başlamış ve satış işlemini gerçekleştirmek için duyuruda bulunmuştur. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkulünü maliyet yöntemiyle değerlemektedir. Yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmış binanın maliyeti 400.000 TL, birikmiş amortismanı ise 120.000 TL'dir. Bu örnekte, restorasyona başlandığında gayrimenkul sınıf değiştirmiş olacak ve net değeri üzerinden Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar grubuna transfer olacaktır. Restorasyonla ilgili olarak 50.000 TL harcama yapılmıştır. Bu harcamalar satış amaçlı elde tutulan duran varlığın maliyetine dahil edilecektir.

196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIKLAR	280.000	
248 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.	120.000	
246 MALİYETLE ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		400.000
196 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIKLAR	50.000	
102 BANKALAR		50.000

5.4. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARTININ UYGULAMA ESASLARI

5.4.1. Standardın Uygulamaya Girişi, Amacı ve Kapsamı

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartları’nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla değişik tarihlerde güncellenmiştir.

BOBİ FRS nin 12. bölümünde de “Maddi Duran Varlıklar”ın uygulama esasları altı sayfa içinde özetlenmiştir. BOBİ FRS hükümleri ile TMS 16’nın hükümleri arasında esas da herhangi bir fark olmadığından bu kısımda sadece TMS 16’nın hükümleri açıklanacaktır.

Standardın Amacı: Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular:

- Varlıkların muhasebeleştirilmesi,
- Defter değerlerinin belirlenmesi,
- Bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının hesaplanmasıdır.

Standardın Kapsamı: Maddi duran varlıkların finansal tablolara alınmasına ilişkin zamanlama, bunların kayıtlı değerlerinin ve ilgili amortismanların belirlenmesidir. Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

- “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi,
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Ancak bu varlık ve kaynakların korunmasında veya geliştirilmesinde kullanılan Maddi Duran Varlıklar bu Standart kapsamındadır.

5.4.2. Standart’ta Yer Alan Tanımlar

Tanımlar

Maddi Duran Varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

25 Maddi Duran Varlıklar

250 Arazi ve Arsalar

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

252 Binalar

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

254 Taşıtlar

255 Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar

256 Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

257 Birikmiş Amortismanlar (-)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

259 Verilen Avanslar

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşüklüğüyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye Özgü Değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer; ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında düzenli olarak gerçekleşen bir işlemde bir varlığı satarken alınacak veya bir borcu devrederken ödenecek fiyattır.

Değer Düşüklüğü Zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Maddi Duran Varlık (MDV) Muhasebeleştirilme Koşulu

Maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak muhasebeleştirilir:

- Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

MDV Yedek Parça ve Bakım Malzemeleri: Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar: İşletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir.

MDV Tamir ve Onarım Maliyetleri: Maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin 'tamir ve bakım'ı olarak tanımlanır.

İkame ve Yenileme Maliyetleri: İkame ve yenileme maliyetleri hariç, varlığın ediniminden sonra katılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans, standardını aşacak derecede artırdığı ve güvenilir bir biçimde ölçülebildiği zaman ilgili maddi duran varlığın maliyetine ilave edilir.

MDV Parçalarının Düzenli Olarak Yenilenmesi: Maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Yenilenen parça maliyetleri MDV maliyetine ilave edilir. Eski parçalar kayıttan çıkartılır. Düzenli yapılan arıza kontrolleri maliyetleri. Maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri kayıtlardan- finansal durum tablosundan (*bilançodan*) çıkartılır.

Muhasebeleştirme

Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti “TFRS 16 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca belirlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri “TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması, elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi, elde edilen maddi duran varlığın maliyeti, gerçeğe uygun değeri ile ölçülememesi durumunda, elden çıkarılan maddi duran varlık defter değeri ile ölçülür. Güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklar, mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu tür yatırımlara, yasa gereği fabrika bacasına filtre taktırılması örnek olarak verilebilir. Zira işletme ancak filtre taktırması halinde üretim yapabileceğinden, takılan filtre duran varlık olarak kaydedilmelidir. Arsa ve binalar birlikte alındıklarında her ikisi de farklı iki duran varlık olarak muhasebeleştirilirler. Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Maddi Duran Varlık ile Doğrudan İlişkilendirilebilen Maliyetler

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler
- İlk teslimata ilişkin maliyetler

- Kurulum ve montaj maliyetleri
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi)
- Mesleki ücretler (mimarlar, mühendisler vb. ödenen ücretler).

Maliyete Eklenemeyecek Unsurlar

- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan varlıklar için katlanılan maliyetler,
- Varlığın üreteceği mal veya hizmete talep oluştururken katlanılan maliyetler gibi başlangıç faaliyet zararları,
- İşletmenin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar,
- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderleri.

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.

Maliyetin Ölçümü

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, TMS 23'te izin verilen özellikli varlık olma çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Bir işletme muhasebe politikası olarak maddi duran varlıkların değerlemesinde; maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden Değerleme

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Yeniden Değerleme Yöntemi

Yeniden değerlendirme hangi sıklıkla yapılmalıdır? Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe

uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir. Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir.

Yeniden Değerleme eş zamanlı yapılır. Maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Değer artışları özkaynaklarda raporlanır (Kapsamlı gelir tablosunda gösterilir.). Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında sunulmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. Değer azalışları, varsa önce yeniden değerlendirme artışlarından mahsup edilir. Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, özkaynaklarda bu varlıkla ilişkili yeniden değerlendirme artışlarının olması durumunda bu azalış değer artışlarından mahsup edilir. Fazlalık sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır. Yeniden değerlendirme artışlarının geçmiş yıl kârlarına devri maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir.

Yeniden Değerleme Artışlarının Geçmiş Yıl Kârlarına Devri

Değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz. Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır. Değer artışlarına ilişkin ertelenmiş vergi özkaynaklarda raporlanır.

Genel Kurallar

Maddi duran varlıklar kullanıma hazır hale geldikleri tarihten itibaren amortismanına tabi tutulur.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Dönemin amortisman tutarı, gider olarak finansal tablolara alınır.

Faydalı ömür yıl sonlarında gözden geçirilmelidir.

Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur (TMS 16, paragraf 43).

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir (TMS 16, paragraf 44).

Amortisman Yöntemleri

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarını baz alan yöntem, varlığın beklenen kullanımı ya da üretim miktarı üzerinden

amortisman ayrılmasıdır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

ÖRNEK 1:

Bir lojistik firması 20X1 yılında 100.000 TL + %18 KDV bedelle peşin olarak bir tır almıştır. TIR'ın yararlı ömrü "5 yıl" olarak tahmin edilmiştir (varsayım). TIR'a 15.000 TL + % 18 KDV nakden ödenerek kasa yaptırılmıştır. Kasanın yararlı ömrü 3 yıl olarak belirlenmiştir. TIR ve kasanın ayrı ayrı amortisman tabi tutulmasına karar verilmiştir. Her ikisine de doğrusal amortisman (normal amortisman) yöntemi ile amortisman ayrılacaktır. 31.12.20X1 tarihinde yapılması gereken amortisman ayırma kayıtları şu şekilde olacaktır

	TMS 16'ya Göre	VUK'a Göre
Tır	100.000 / 5 = 20.000 TL	100.000 / 5 = 20.000 TL
Kasa	15.000 / 3 = 5.000 TL	15.000 / 5 = 3.000 TL

	TMS 16	VUK	Fark
20X1 Yılı Amort.	25.000	23.000	-2.000
20X2 Yılı Amort.	25.000	23.000	-2.000
20X3 Yılı Amort.	25.000	23.000	-2.000
20X4 Yılı Amort.	20.000	23.000	+3.000
20X5 Yılı Amort.	20.000	23.000	+3.000

TMS 16'yı benimseyerek yapılacak uygulamada 20X1, 20X2 ve 20X3 yıllarında işletme vergiyle uyumlama açısından 2.000'er TL kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapacak ve matraha ilave edecektir. Ancak 20X4 ve 20X5 yıllarında ise VUK'a göre gider yazılması gerekirken gider yazılamayan kısım 3.000'er TL olarak matrahtan indirilmesi gerekmektedir.

MDV'yi Gruplandırarak Amortisman Ayırma

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir (TMS 16, md.45).

VUK'a göre de birlikte değerlendirilmesi, amortisman ayrılması mümkündür. Ancak VUK'ta sınıflandırdıktan sonra gruplandırarak amortisman ayrılacağı konusu net değildir.

ÖRNEK 2: Üretim Yöntemi'ne Göre Amortisman Ayırma

20X0 yılında satın alınan ve 80.000 TL maliyet bedeliyle aktife alınan fotokopi makinesine "üretim miktarı yöntemine" göre amortisman ayrılması kararlaştırılmıştır. Makinenin yararlı ömrü üretim birimi şeklinde 1.000.000 adet çekim olarak belirlenmiştir. 20X0 yılında 150.000 adet, 20X1 yılında 250.000 adet çekim yapılmıştır.

Üretim miktarı yöntemine göre ayrılacak amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Birim başına $80.000 / 1.000.000 = 0,08$ TL

20X0 yılında ayrılacak amortisman gideri tutarı = $150.000 \text{ adet} \times 0,08 = 12.000$ TL

20X1 yılında ayrılacak amortisman gideri tutarı = $250.000 \text{ adet} \times 0,08 = 20.000$ TL

ÖRNEK 3:

Bir hava yolu şirketi uçakların motorları ile kasalarını ayrı amortisman rejimine tabi tutmaktadır. Muhasebe politikası olarak uçaklara ait kasalar gruplandırılarak amortisman tabi tutulmaktadır. Buna göre şirkete ait 20X5 yılında satın alınarak aktife giren 5 adet uçağın kasaları için 3 yıl ekonomik ömür belirlenmiştir. Uçak kasalarının amortismanına konu değerleri sırasıyla 10.000, 15.000, 20.000, 8.000 ve 22.000 TL'dir. Uçak kasaları doğrusal amortisman yöntemi ile amortisman tabi tutulmaktadır. Buna göre uçak kasaları gruplandırıldığında toplam amortismanına konu değer, 75.000 TL ($10.000 + 15.000 +$

20.000 + 8.000 + 22.000) olmaktadır.

Ayrılacak amortisman ise yıllar itibarıyla 25.000 TL / yıl (75.000 TL / 3 yıl) olmaktadır. Ancak VUK'a göre MDV'yi parçalara ayırarak veya gruplandırarak amortisman ayırma uygulaması bulunmadığı ve uçak için belirlenen 6 yıllık sürenin dışına çıkıldığı için TMS 16'ya göre yapılan bu uygulamada amortisman giderlerinin bir kısmı gider olarak kabul edilmeyecektir. Vergi açısından 12.500 TL / yıl (75.000 TL / 6 yıl) amortisman ayrılması gerekirken işletmenin tercihi ile 25.000 TL ayrıldığından 12.500 TL (25.000 TL - 12.500 TL) her yıl vergi açısından kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz olarak dikkate alınabilir. Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir. Arsa ve binalar birlikte dikkate alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

ÖRNEK 4: Amortisman Yöntemlerinin Uygulanmasına Örnek

İşletme 20x1 yılında talaşlı imalat bölümünde kullanılmak üzere elektronik torna tezgâhını 55.000 TL'ye satın almıştır. Üretici firma torna tezgâhının faydalı ömrünü 4 yıl, faydalı ömür boyunca üretim sayısını 200.000 adet olarak belirlemiştir. İşletme politika olarak, tezgâh tamamen hurdaya ayrılmadan verim düşüklüğü olduğunda tezgâhı elden çıkarmaktadır. Tezgâhın işletme için hurda değeri 15.000 TL olarak belirlenmiştir. Doğrusal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemine göre yıllık amortisman giderini hesaplayalım. İşletme tezgâhta 20X1 yılında 120.000 adet, 20X2 yılında 70.000 adet, 20X3 yılında 10.000 adet parça tormaladığı varsayımıyla, üretim miktarına göre de yıllar itibarı ile amortisman tutarını hesaplayalım.

A) Doğrusal Amortisman Yöntemi

Amortisman tabii tutar $55.000 - 15.000 = 40.000$

Faydalı ömür 4 yıl

Amortisman oranı $1 / 4 = \%25$

Yıllık amortisman tutarı $40.000 \times 0,25 = 10.000$ TL

Her yıl 10.000 TL amortisman ayrılacaktır.

B) Azalan Bakiyeler Yöntemi

Normal amortisman oranı %25, Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne göre oran iki katı olmalıdır (%50).

20X1 yılı amortisman gideri $40.000 \text{ TL} \times 0,50 = 20.000 \text{ TL}$

20X2 yılı amortisman gideri $20.000 \text{ TL} \times 0,50 = 10.000 \text{ TL}$

20X3 yılı amortisman gideri $10.000 \text{ TL} \times 0,50 = 5.000 \text{ TL}$

4. yıl 5.000 TL amortisman ayrılacaktır.

C) Üretim Miktarı Yöntemi

Amortisman tabii tutar 40.000 TL

Toplam beklenen kullanım miktarı 200.000 Adet

Birim başına amortisman gideri $40.000 / 200.000 \text{ adet} = 0,20$

20X1 yıl amortisman gideri $0,20 \times 120.000 \text{ adet} = 24.000 \text{ TL}$

20X2 yıl amortisman gideri $0,20 \times 70.000 \text{ adet} = 14.000 \text{ TL}$

20X3 yıl amortisman gideri $0,20 \times 10.000 \text{ adet} = 2.000 \text{ TL}$

Maddi Duran Varlığın Finansal Tablolardan Çıkarılması (Kayıttan çıkarılması)

Maddi duran varlık elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda kayıttan çıkartılır.

Bilanço Dışı Bırakma

1) Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:

(a) Elden çıkarıldığında veya,

(b) Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

2) Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. Diğer gelir ve kârlar olarak raporlanır.

Maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TFRS 15'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriyi yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Varlığın kayıtlı değerinin, varlığın geri kazanabilir tutarından büyük olduğu durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Geri kazanabilir tutar, varlığın net gerçeğe uygun değeri ile net kullanım değerinden en büyüğüdür.

Finansal Tablolarda Açıklama

Finansal tablolarda her maddi duran varlık grubu için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,

b) Kullanılan amortisman yöntemleri,

c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,

ç) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),

d) Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır.

ÖRNEK 1:

X işletmesi 1 Ekim 20X2 tarihinde 60.000 TL maliyet bedeli ile bir makine satın almıştır. Bu makinenin nakliye sigortası için 30 TL prim ödenmiştir. Makinenin işletmeye taşınması için 100 TL, montajı için ise 200 TL nakden ödenmiştir (%18 KDV hariç 60.330 TL). Yapılması gerekli muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

/		
253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZ HESABI	60.330	
01.001 Alış Bedeli 60.000		
01.002 Sigorta Bedeli 30		
01.003 Taşıma Gideri 100		
01.004 Montaj Gideri 200		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	10.860	
102 BANKALAR HS.		71.190
/		

ÖRNEK 2:

Ocak ayı sonunda bazı duran varlıklar için hesaplanan amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

- Kesme tezgahı	1.500 TL
- Kaynak cihazı	500 TL
- Kamyon	1.800 TL

Bu duran varlıklardan kaynak cihazı ocak ayında kullanılmamıştır. Yapılması gerekli muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	3.300	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDERLERİ	500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		3.800
01 Kesme Tezgahı 1.500		
02 Kaynak Cihazı 500		
03 Kamyon 1.800		

Standarda göre bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir durumda olması ile başlar. Dolayısıyla bir maddi varlık kullanılmasa dahi amortisman ayrılacaktır. Bu örnekte kaynak cihazı kullanılmamasına rağmen amortisman ayrılmıştır. Ancak üretim gideri olarak değil çalışmayan kısım gideri olarak muhasebeleştirilmiştir.

ÖRNEK 3:

Peşin fiyatı 200.000 TL olan makine, 6 ay vadeli olarak 260.000 TL'ye satın alınmıştır. %18 KDV peşin ödenmiştir. Satın alma işlemi için yapılması gerekli muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR	200.000	
348 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	60.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	36.000	
346 ÇEŞİTLİ BORÇLAR		260.000
102 BANKALAR		36.000
İzleyen ayda faiz giderlerinin kaydı:		
780 FAİZ GİDERLERİ HS.	10.000	
348 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ		10.000

ÖRNEK 4:

İşletmenin kullanım amacıyla elde bulundurduğu makinaların aktife giriş değerleri 90.000 TL'dir. Söz konusu makinaların bugüne kadar ayrılmış Birikmiş Amortisman toplamı 40.000 TL'dir. İşletme maddi duran varlıklarını maliyet bedeli ile değerlemektedir. Dönem sonunda yapılan envanter çalışmalarında söz konusu makinanın kullanımından sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri, yani makinanın kullanım değeri 30.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu bilgilere göre, makinalar bilançoda hangi tutardan raporlanacaktır?

Makinaların Maliyet Değeri	90.000 TL
Birikmiş Amortisman	(40.000) TL
Net Değer	50.000 TL
Makinaların Kullanım Değeri	30.000 TL
Değer Düşüklüğü Karşılığı	20.000 TL

/	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	20.000
MDV Karşılık Gideri 20.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	20.000
/	

VUK'a göre maddi duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır. Bu nedenle 20.000 TL'lik karşılık gideri Kanunen Kabul Edilmeyen Gider niteliğindedir.

ÖRNEK 5:

Yenileme maliyeti 9.000 TL, net gerçekleşebilir değeri 12.000 TL, kullanım değeri / net bugünkü değeri 15.000 TL olan makinelerin maliyet değeri 6.000 TL'dir. Makinelerin faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiştir. Makine hali hazırda üç yıllık kullanım ömrünü tamamlamıştır. Makinelerin değerlemesinde yenileme modeli uygulanmaktadır. Bu bilgilere göre dönem sonunda makineler hangi tutarda raporlanmalıdır? (Kullanılan Yöntem: Yeniden Değerleme Yöntemi)

Maliyet Bedeli	6.000 TL
Birikmiş Amortisman	1.800 TL
Yenileme Maliyeti	9.000 TL
Net Gerçekleşebilir Değer	12.000 TL
Kullanım Değeri	15.000 TL
Geri Kazanılabılır Tutar	15.000 TL

Bilançoda Raporlanacak Tutar 9.000 TL (Geri kazanabilir tutar ile yenileme maliyetinden küçük olanı ile raporlanacaktır.)

Dönem sonunda maliyet bedeli yerine yeniden değerlendirme modelinin uygulanması durumunda yapılacak yeniden değerlendirme işlemi kaydı aşağıdaki gibi olur (Makinenin brüt yenileme maliyeti 9.000 TL olarak kabul edilmiştir.)

/	
253 TESİS, MAKİNE, CİHAZLAR	3.000
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR	
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	2.100
Makine Yen. Değ. Art.	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	900
/	

ÖRNEK 6:

Makinelerin net defter değeri 600.000 TL, makinelerin net satış değeri 310.000 TL, makinelerin kullanımdan sağlanması beklenen net nakit girişleri toplamı (gelecek 5 yılın tahminleri) 396.000 TL, net nakit girişlerinin her yıl eşit olacağı varsayımı ile etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş tutar 315.522 TL olarak hesaplanmıştır. Bu verilere göre yapılacak hesaplama ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Geri kazanılabilir tutar, net gerçekleşebilir değer ile net nakit girişlerinin bugünkü değerinden büyük olanıdır.

Net gerçekleşebilir değer (satış değeri) 310.000

Net nakit girişlerinin bugünkü değeri 315.522

Geri kazanılabilir tutar 315.522

Bilançoda raporlanması gerekli tutar 315.522 TL'dir.

Ayrılacak karşılık tutarı $600.000 - 315.522 = 284.478$ TL'dir.

1. Varsayım: Yeniden değerlendirme artışı yoktur.

/	
654 KARŞILIK GİD.	284.478
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI	284.478
/	

2. Varsayım: Özkaynaklarda, yeniden değerlendirme artışı 300.000 TL'dir.

/	
522 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI	284.478
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI	284.478
/	

3. Varsayım: Yeniden değerlendirme artışı 150.000 TL'dir.

/	
522 MDV YENİDEN DEĞ. ARTIŞI	150.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ	134.437
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI	284.478
/	

5.5. TFRS 16 KİRALAMALAR STANDARDI KAPSAMINDA GAYRİMENKUL EDİNİMLERİNİN RAPORLANMASI

5.5.1. TMS 17 Uygulaması

Gayrimenkullerin edinim yolları satın alma, bağış yolu ile edinim, inşa ya da kiralama değildir. Bu bölümde gayrimenkullerin kiralama suretiyle elde edilmeleri durumunda nasıl raporlanacağı, muhasebe kayıtlarının nasıl olacağı ve nasıl ölçüleceği TFRS 16 Kiralama Standardı hükümleri paralelinde açıklanacaktır.

TFRS 16'dan önce TMS 17 kiralama işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini düzenlemekte idi. Bu standarda göre kiralama; finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayrılmaktaydı. Finansal kiralama yolu ile edinilen gayrimenkuller ödenecek taksitlerin faiz hariç bugünkü değeri ile gerçeğe uygun değerden küçük olanı ile aktifleştirilmekte ve kiracının mal varlığında gösterilmekte idi. Kiralama borcunun toplam tutarı da bugünkü değeri ile yükümlülükler arasında raporlanmakta idi. “Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri” adı altında faiz de dahil taksitlerin brüt tutarı raporlanmakta ancak ödenecek faizlerin bugünkü değeri “Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri” hesabında izlenerek bilançoda “Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri” hesabının altında indirim unsuru olarak gösterilmekte idi. Böylece finansal durum tablosunun aktifinde finansal kiralama yolu ile edinilen varlıklar bugünkü değeri ya da gerçeğe uygun değeri ile (hangisi küçükse) raporlanırken pasifte de bu tutar kadar yükümlülükler artmakta idi. Taksitler ödendikçe yükümlülükler azalmakta ödenen faiz tutarları da “Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri” hesabından dönemin faiz giderleri hesabına aktarılmakta idi. Finansal kiralama yolu ile edinilen varlığın amortisman gideri de kiracı tarafından ayrılmaktaydı. Söz konusu varlıklar işletmenin kendi mülkiyetindeki varlık gibi işlem görmektedir ve onların arasında raporlanmakta idi. Kiraya veren ise finansal kiralama yoluyla kiraya verdiği varlığı kendi varlıklarından çıkartarak finansal kiralama taksitlerinin bugünkü tutarı ile (Türkiye uygulamalarında faiz dahil) alacak kaydetmekte ana para dışındaki faiz tutarlarını da “Ertelenmiş faiz gelirleri (Kazanılmamış faiz gelirleri)” adı altında ilgili alacak hesabının altında indirim unsuru olarak raporlamaktaydı. Böylece aslında alacak tutarı ana para taksitlerinin bugünkü tutarı kadar artmaktaydı. Taksitler tahsil edildikçe alacaklar hesabı kapatılmakta, ertelenmiş faiz gelirleri de dönemlerde ertelenmiş faiz gelirleri hesabından dönemin faiz gelirleri hesabına aktarılmakta idi (Yurt dışı uygulamalarda gerek finansal kiralama borçları gerekse finansal kiralama alacakları faizsiz ana para tutarlarının bugünkü değerini kapsadığından ayrıca ertelenmiş borçlanma maliyetleri ya da ertelenmiş faiz gelirleri hesaplarının kullanılmasını gerektirmemektedir. Faizler tahakkuk ettikçe gelir/gider olarak yazılmaktadır. Her iki kayıt biçiminde finansal durum tablosunda net toplamda herhangi bir değişiklik olmamaktadır.). Finansal kiralamada kiracı amortismanı tabi varlıktan amortisman gideri ayırmakta kiraya veren amortisman ayırmamaktadır.

Faaliyet kiralamasında ise kiralanan varlıklar kiracının varlıklarında raporlanmamakta sadece ödenen kira bedelleri kira gideri olarak dönem giderlerine kaydedilmekte idi. Kiraya veren açısından varlık kiraya verenin varlıklarında raporlanmakta ve amortisman ayrılmaktadır.

TMS 17 Standardının en büyük eksikliği faaliyet kiralamalarında kiracının aktifinde kiralanan varlıkların raporlanmaması ve bilanço dışında kalması hususudur. Ulaştırma, perakende, turizm gibi birçok sektörde faaliyet kiralamaları çok olmakta ve birçok varlık ve yükümlülük bilanço dışında kaldığından yapılan analiz sonuçlarını yanıltmaktaydı. Varlıkların karlılığı, faaliyet karı, vergi, faiz ve amortisman öncesi kar, borçlanma oranları, finansal kaldıraç oranı gibi göstergeler yanlış olabiliyordu. Bu gerekçelerle, IAS 7/TMS 17 yürürlükten kaldırılarak IFRS/TFRS 16 2019 yılından itibaren resmen uygulamaya girmiştir. Böylece kiracı açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı ortadan kalkmış, tek model uygulanarak faaliyet kiralamaları da finansal kiralamalar gibi muhasebeleştirilip raporlanmaya başlanmıştır. Kiraya veren açısından mevcut uygulamada herhangi bir farklılık olmamıştır. TFRS 16'nın uygulama esasları aşağıda açıklanmıştır.

5.5.2. TFRS 16 Kiralama Standardının Uygulama Esasları

i. Genel Bilgiler

Kamu Gözetimi Kurumu'nun uluslararası muhasebe standartları kapsamında yayımladığı bu standart hükümleri 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

İsteyen işletmelerin, bu Standardı 01/01/2019 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulamayı seçmesi mümkündür. TFRS 16'nın erken uygulanması durumunda, Standardın EK D bölümünde yer alan değişiklikler de uygulanır.

TFRS 16 Kiralamalar; TFRS 1, TFRS 3, TFRS 4, TFRS 7, TFRS 9, TFRS 13, TFRS 15, TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 12, TMS 16, TMS 21, TMS 23, TMS 32, TMS 37, TMS 38, TMS 40, TMS 41, TFRS Yorum 1, TFRS Yorum 12, TMS Yorum 29, TMS Yorum 32'nin bazı paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmaya başlamıştır.

TFRS 16'nın erken uygulanması durumunda söz konusu değişiklikler de uygulanır.

Ayrıca erken uygulama halinde bu durum dipnotlarda açıklanmalıdır.

ii. Standardın Amacı ve Kapsamı

- Amacı

TFRS 16, kiralamaların **finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına** ilişkin ilkeleri belirler. Standardın amacı, *kiracı ve kiraya verenlerin* bu işlemleri gerçeğe uygun bir biçimde göstererek, ihtiyaca uygun bilgiler sunmasını sağlamaktır. Bu bilgiler, kiralamaların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde esas teşkil eder.

- Kapsamı

TFRS 16 aşağıdakiler hariç, bir *alt kiralamadaki kullanım hakkı varlıklarına* ilişkin kiralamalar da dâhil tüm kiralamalara uygulanır:

(a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralamalar, (TFRS 6 ile düzenlenen)

(b) Kiracı tarafından elde tutulan TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındaki canlı varlıklara ilişkin kiralamalar,

(c) TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları* kapsamındaki imtiyazlı hizmet anlaşmaları,

(d) TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* kapsamında kiraya veren tarafından verilen fikri mülkiyet lisansları ve

(e) TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* kapsamındaki lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar.

Kiracı, zorunlu olmamakla birlikte, bu Standardı (e) paragrafında belirtilenlerin dışında kalan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalara uygulayabilir.

iii. İstisnalar

Aşağıdaki durumlarda kiralamalar bu standart kapsamına dahil değildir.

1- Kiralama dönemi 12 ay veya daha az olan kiralamalar (satın alma opsiyonu bulunan sözleşmeler kısa süreli olarak değerlendirilmez).

2- Dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalar (Örn.: tablet ve kişisel bilgisayarlar, ofis mobilyalarının küçük unsurları ve telefonlar yer alır. Taşıt kiralaları ise tutarı düşük olsa da yeni değeri yüksektir.)

Düşük değer eşliğinin tespitinde objektiflik esasının uygulanmasına özen gösterilmelidir.

Bir dayanak varlık, ancak aşağıdaki durumlarda düşük değerli olabilir:

(a) Kiracının, dayanak varlığın kullanımından tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte fayda sağlayabilmesi ve

(b) Dayanak varlığın büyük ölçüde başka varlıklara bağlı olmaması veya büyük ölçüde başka varlıklarla ilişkili olmaması.

Bir dayanak varlığın düşük değerli olup olmadığına ilişkin değerlendirme, objektif bir esasa göre yapılır.

Yukarıdaki koşullarda kiralama işlemleri bu standart hükümlerine tabi değildir. Ödenen kira bedellerinin aktifleştirilmesine gerek kalmaz, kira bedelleri tahakkuk ettikçe gider kaydedilir.

iv. Standart'ta Tanımlanan Terimler

Standartın ayrılmaz bir parçası olarak EK A da aşağıdaki terimlerin tanımları verilmiştir. Standart uygulamasının iyi anlaşılabilmesi için bu tanımlar aşağıda verilmiştir (TFRS 16)

Kiralamanın fiilen başladığı tarih (fiili başlama tarihi)	Kiraya verenin bir dayanak varlığı, kiracının kullanımına sunduğu tarihtir.
Ekonomik ömür	Bir varlığın, bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılabilir olması beklenen süre veya bir veya birkaç kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimidir.
Değişikliğin uygulanma tarihi	Tarafların kiralamada değişiklik yapılması üzerinde anlaştığı tarihtir.
Gerçeğe uygun değer	Bu Standart'ta yer alan kiraya veren için geçerli olan muhasebeleştirme hükümleri açısından, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
Finansal kiralama	Dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralama dır.
Sabit ödemeler	Kiracı tarafından kiralama süresi boyunca, dayanak varlığı kullanma hakkı karşılığında kiraya verene yapılan değişken kira ödemeleri dışındaki ödemelerdir.
Brüt kiralama yatırımı	Aşağıdaki tutarların toplamıdır: (a) Finansal kiralama kapsamında kiraya veren tarafından alınacak kira ödemeleri ve (b) Kiraya verenin elde edeceği taahhüt edilmemiş kalıntı değer .
Kiralama sözleşmesinin başlama tarihi (sözleşme tarihi)	Kiralama konusunda anlaşmaya varılan tarih ile tarafların kiralamanın esas hüküm ve koşullarına ilişkin taahhütte bulunduğu tarihten erken olanıdır.

Başlangıçtaki doğrudan maliyetler

Üretici veya satıcı konumundaki **kiraya verenlerin finansal kiralama**yla ilgili olarak katlandıkları bu tür maliyetler hariç olmak üzere, kiralama sözleşmesinin yapılması için katlanılan ancak sözleşme yapılmamış olsaydı katlanılmayacak olan ek maliyetlerdir.

Kiralamadaki zımnî faiz oranı

(a) **Kira ödemeleri** ve (b) **taahhüt edilmemiş kalıntı değer**in bugünkü değerini, (i) **dayanak varlığın gerçeğe uygun değeri** ile (ii) kiraya verene ait her türlü **başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin** toplamına eşitleyen faiz oranıdır.

Kiralama

Bir bedel karşılığında, bir varlığın (**dayanak varlık**) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçasıdır.

Kiralama Teşvikleri

Kiraya verenin kiralama ile ilgili olarak kiracıya yaptığı ödemelerdir veya kiracının katlandığı maliyetlerin kiraya veren tarafından tazmin edilmesi veya üstlenilmesidir.

Kiralamada Değişiklik Yapılması

Kiralama sözleşmesinin esas hüküm ve koşullarının bir parçası olmayan, kiralama kapsamındaki ya da kiralama bedelindeki değişiklikler (örneğin, bir veya birkaç dayanak varlığın kullanım hakkının ilave edilmesi veya sonlandırılması ya da sözleşmeye bağlı kiralama süresinin uzatılması veya kısaltılması)

Kira Ödemeleri

Kiracının, bir dayanak varlığın kullanım hakkıyla ilgili olarak kiralama süresi boyunca kiraya verene yaptığı ve aşağıdaki unsurlardan oluşan ödemelerdir:

- (a) Kiralama teşviklerinin düşüldüğü sabit ödemeler (özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil),
- (b) Bir endeks veya orana bağlı olan değişken kira ödemeleri,
- (c) Kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kullanım fiyatı ve
- (d) Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

Kiracı açısından kira ödemeleri, kalıntı değer taahhütleri kapsamında kiracı tarafından ödenmesi beklenen tutarları da içerir. Kiracı, kiralama niteliği taşımayan bileşenleri bir kiralama bileşeniyle birleştirmeyi ve bunları tek bir kiralama bileşeni olarak muhasebeleştirmeyi tercih etmediği sürece, kira ödemeleri, sözleşmenin kiralama niteliği taşımayan bileşenlerine dağıtılan ödemeleri içermez.

Kiraya veren açısından kira ödemeleri, kiracı tarafından, kiracıyla ilişkili bir tarafça veya kalıntı değer taahhüdü kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal yeterliliğe sahip, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça kiraya verene sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütlerini de içerir. Kira ödemeleri, kiralama niteliği taşımayan bileşenlere dağıtılan ödemeleri içermez.

Kiralama Süresi

Kiracının dayanak varlığı kullanma hakkına sahip olduğu iptal edilemeyen kiralama süresidir ve aşağıdaki süreleri de kapsar:

- (a) Kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre ve

(b) Kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre.

Kiracı

Bedeli karşılığında, belirli bir süre için dayanak varlığın kullanım hakkını elde eden işletmedir.

Kiracının Alternatif Borçlanma Faiz Oranı

Kiracının benzer bir ekonomik ortamda, kullanım hakkı varlığıyla benzer değerdeki bir varlığı elde etmek için gerekli olan fonları, benzer bir dönem ve benzer güvence ile borç alması halinde ödemek zorunda olduğu faiz oranıdır.

Kiraya Veren

Bedeli karşılığında, belirli bir süre için dayanak varlığın kullanım hakkını veren işletmedir.

Net Kiralama Yatırımı

Kiralamadaki zımnî faiz oranıyla iskonto edilen brüt kiralama yatırımıdır.

Faaliyet Kiralaması

Dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralama türüdür.

Opsiyona Bağlı Kira Ödemeleri

Kiralama süresine dâhil olmayan, kiralamanın uzatılmasına veya sonlandırılmasına ilişkin bir opsiyonun kapsadığı süre boyunca, dayanak varlığın kullanım hakkı karşılığında kiracı tarafından kiraya verene yapılacak ödemelerdir.

Kullanım Süresi

Bir müşteri ile yapılan sözleşmeyi yerine getirmek için bir varlığın kullanıldığı toplam süre (birbirini takip etmeyen tüm süreler de dâhil).

Kalıntı Değer Taahhüdü

Dayanak varlığın kiralama sonundaki değerinin (veya değerinin bir kısmının) en az belirtilen bir tutar kadar olacağı konusunda kiraya verene, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça verilen taahhüttür.

Kullanım Hakkı Varlığı

Kiralama süresi boyunca kiracının dayanak varlığı kullanma hakkını temsil eden bir varlıktır.

Kısa Vadeli Kiralama

Kiralamanın fiilen başladığı tarih itibarıyla, kiralama süresinin 12 ay veya daha kısa olduğu kiralama türüdür. Satın alma opsiyonu içeren bir kiralama, kısa vadeli kiralama değildir.

Alt Kiralama

Dayanak varlığın, kiracı ('alt kiralama kapsamında kiraya veren') tarafından üçüncü bir tarafa yeniden kiraya verilmesi işlemidir; ana kiralama kapsamında kiraya veren ve kiracı arasındaki kiralama ('ana kiralama') yürürlükte kalmaya devam eder.

Dayanak Varlık

Kiralamaya konu olan ve kiraya verenin, kullanım hakkını kiracıya verdiği varlıktır.

Kazanılmamış Finansman Geliri

(a) Brüt kiralama yatırımı ile

(b) Net kiralama yatırımı

arasındaki farktır.

Taahhüt Edilmemiş Kalıntı Değer

Dayanak varlığın kalıntı değerinin, kiraya verene ödenmesi taahhüt edilmemiş olan veya ödenmesi yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca taahhüt edilmiş olan kısımdır.

Değişken Kira Ödemeleri

Kiralama süresi boyunca dayanak varlığın kullanım hakkı için kiracı tarafından kiraya verene yapılan, zamanın geçmesine bağlı olarak meydana gelenler dışında kalan ve kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra meydana gelen durum veya şartlardaki değişiklikler nedeniyle değişkenlik gösteren ödemelerdir.

Diğer standartlarda tanımlanan ve bu standartta aynı anlamda kullanılan terimler

Sözleşme

İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır.

Yararlı ömür

Bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süre ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim birimidir

v- Kiralama İşleminin Tanımlanması

Sözleşmenin, bir bedel karşılığında tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devretmesi durumunda bu sözleşme, bir kiralama sözleşmesidir ya da bir kiralama işlemi içerir. Kiralamadan söz edebilmek için;

1- Tanımlanmış bir varlık olmalı

Tedarikçinin varlığı istediği zaman değiştirme hakkı sözleşme ile kazandığı temel bir hak ise tanımlanmış bir varlık söz konusu olamaz

2- Sözleşme tanımlanmış varlığın kullanımına ilişkin kontrol hakkı olmalıdır.

Kiralama süresi boyunca tanımlanmış varlığın kullanımı ile elde edilen ekonomik faydaları önemli ölçüde alma hakkı ve kiralama süresi boyunca tanımlanmış varlığı yönetme hakkı kiracıya devredilmiş olmalıdır.

Kullanımdan Ekonomik Yarar Elde Etme Hakkı

Müşterinin tanımlanan bir varlığın kullanımını kontrol etmesi için kullanım süresi boyunca, varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararların tamamına yakınına elde etme hakkına sahip olması gerekir.

Örneğin; Sözleşmenin bir binanın kullanımını kullanım süresi boyunca belirli bir alanla sınırlandırması ve sadece binaya dahil dükkanların kullanma hakkının verilmesi durumunda kiracı işletme yalnızca dükkanların kullanımından sağlanan ekonomik yararları dikkate alır ve binanın geri kalanını dikkate almaz.

Kullanımı Yönetme Hakkı

TFRS 16'ya göre; bir kiracı, ancak aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde, kullanım süresi boyunca tanımlanan varlığın kullanımını yönetme hakkına sahiptir:

- Kiracının, kullanım süresi boyunca varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetme hakkına sahip olması

- Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına ilişkin kararların önceden belirlenmiş olması

- Kiracının, kullanım süresi boyunca varlığı işletme (veya varlığı kendi belirlediği şekilde işletmeleri için başkalarını yönlendirme) hakkına sahip olması ve kiraya verenin bu işletme talimatlarını değiştirme hakkının bulunmaması

- Kiracının, kullanım süresi boyunca varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını önceden belirleyecek şekilde varlığı (ya da varlığın belirli özelliklerini) tasarlamış olması

vi- Kiralama Süresi

Yukarıda terimlerde de tanımlandığı üzere

Kiralama süresi; Kiracının dayanak varlığı kullanma hakkına sahip olduğu iptal edilemeyen kiralama süresidir ve aşağıdaki süreleri de kapsar:

(a) Kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre ve

(b) Kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre.

“Opsiyonu kullanma eğiliminin” değerlendirilmesinde, kiralama dönemi belirlenirken kira süresini uzatma veya erken sona erdirmeye opsiyonlarının kiracı açısından yaratacağı tüm ekonomik sonuçlar değerlendirilmelidir. Örneğin;

- Uzatma süresince sözleşme vadesi/hükümlerinin piyasa oranları ile karşılaştırılması,
- Yapılmış olan özel maliyet yatırımları (veya yapılması planlanan),
- Kiralamanın sona ermesi ile ilgili maliyetler/yeni kiralamanın maliyetleri,
- Kiralamaya konu olan varlığın kiracının operasyonlarındaki önemi,
- Opsiyonu kullanma ile ilgili koşullar,

göz önünde bulundurulmalıdır.

Sözleşme değişiklikleri ayrı bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirilmez.

Opsiyonun kullanılması veya kullanım eğiliminin sona ermesinde süre yeniden değerlendirilir. Çünkü;

- Olaylar kiracının opsiyonu kullanma (kullanmama) eğilimini değiştirebilir.
- Kiracı daha önce kiralama süresine dahil edilen opsiyonu kullanmaktan vazgeçebilir.
- Kiracının opsiyonu kullanma eğilimini etkileyen, kiracının kontrolündeki önemli olay ve önemli değişikliklerde kiralama süresi yeniden değerlendirilebilir.
- Kiracı daha önce kiralama süresine dahil etmediği uzatma opsiyonunu dahil etmek isteyebilir.

vii- Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kiracının Muhasebeleştirilme Esasları

Yukarıda da açıklandığı üzere, TFRS 16 Standardı, kiralama işlemlerini kiracı açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırmaktan vazgeçmiş ve tüm kiralamaları tutarı az olmak ve kira süresi on iki aydan az olmak kaydıyla aynı esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmıştır. Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir **kullanım hakkı varlığı** ve bir kira yükümlülüğünü kaydeder. Terimlerdeki açıklamalardan da görüleceği üzere, Kullanım hakkı varlığı, kiralama süresi boyunca kiracının dayanak varlığı kullanma hakkını temsil eden bir varlıktır.

Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer.

Kullanım hakkı varlığının maliyeti aşağıdakileri içerir:

(a) Kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranını kullanır.

(b) Kiralamanın fiilen başladığı tarihte veya öncesinde yapılan tüm kira ödemelerinden, alınan tüm kiralama teşviklerinin düşülmesiyle elde edilen tutar,

(c) Kiracı tarafından katlanılan tüm başlangıçtaki doğrudan maliyetler ve

(d) Dayanak varlığın sökülmesi ve taşınmasıyla, yerleştirildiği alanın restore edilmesiyle ya da dayanak varlığın kiralamanın hüküm ve koşullarının gerektirdiği duruma getirilmesi için restore edilmesiyle ilgili olarak kiracı tarafından katlanılacak tahmini maliyetler (bu maliyetlerin stok üretimi için katlanıldığı durumlar hariç). Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte ya da dayanak varlığı belirli bir süre kullanmasının sonucu olarak bu maliyetlere ilişkin yükümlülüğe katlanır.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte ödenmemiş olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:

1- Sabit Ödemeler

2- Değişken Kira Ödemeleri (Sadece endeks/orana bağlı ise **başlangıç tarihindeki endeks/oran kullanılarak** ölçümlenir.)

3- Kalıntı Değer Garantileri (Kiracının garanti kapsamında ödemesi beklenen)

4- Satın alma opsiyonunun bedeli (Eğer kiracının opsiyonu kullanma olasılığı yüksek ise)

5- Erken sona erdirmenin bedeli (Eğer kiralama döneminin kiracı tarafından sona erdirilme olasılığı yüksek ise)

Değişken kira ödemeleri Kiralama süresi boyunca dayanak varlığın kullanım hakkı için kiracı tarafından kiraya verene yapılan, zamanın geçmesine bağlı olarak meydana gelenler dışında kalan ve kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra meydana gelen durum veya şartlardaki değişiklikler nedeniyle değişiklik gösteren ödemelerdir.

Sonraki Ölçüm

Maliyet Yöntemi:

Kiracı maliyet yöntemini uygularken, kullanım hakkı varlığını:

(a) Birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş

(b) 36 (c) paragrafında belirtilen kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş maliyeti üzerinden ölçer.

Diğer Ölçüm Yöntemleri:

Yatırım amaçlı gayrimenkullerine TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller’de yer alan gerçeğe uygun değer yöntemini uygulaması durumunda kiracı, TMS 40’ta yer alan yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan kullanım hakkı varlıklarına da söz konusu gerçeğe uygun değer yöntemini uygular.

Aynı şekilde, kullanım hakkı varlıklarının TMS 16’da yer alan yeniden değerlendirme yönteminin uygulandığı bir maddi duran varlık sınıfıyla ilişkili olması durumunda kiracı, söz konusu maddi duran varlık sınıfıyla ilişkili olan kullanım hakkı varlıklarının tamamına yeniden değerlendirme yöntemini uygulamayı tercih edebilir.

Kira Yükümlülüğünün Sonraki Ölçümü

Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü aşağıdaki şekilde ölçer:

(a) Defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır,

(b) Defter değerini, yapılan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır

(c) Defter değerini, Standardın 39-46 paragraflarında belirtilen tüm yeniden değerlendirmeleri ve kiralamada yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde ya da revize edilmiş özü itibarıyla sabit kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer.

Kira Yükümlülüğünün Yeniden Değerlendirilmesi

Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü, kira ödemelerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde yeniden ölçer. Kiracı, kira yükümlülüğünün yeniden ölçülmüş tutarını,

kullanım hakkı varlığında düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır. Ancak, kullanım hakkı varlığının defter değerinin sıfıra inmiş olması ve kira yükümlülüğünün ölçümünde daha fazla azalmanın mevcut olması durumunda kiracı, kalan yeniden ölçüm tutarını kâr veya zarara yansıtır.

Kiralamada Yapılan Değişiklikler

Kiracı, kiralamada yapılan bir değişikliği, aşağıdaki koşulların her ikisinin sağlanması durumunda ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirir:

i- Değişikliğin, bir veya daha fazla dayanak varlığın kullanım hakkını ilave etmek suretiyle kiralama kapsamını genişletmesi

ii- Kiralama bedelinin, kapsamdaki genişlemenin tek başına fiyatıyla ve ilgili sözleşme koşullarını yansıtmak için söz konusu fiyatta yapılan uygun düzeltmelerle orantılı olarak artması

Kiracı, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen bir değişikliğe ilişkin olarak, değişikliğin uygulanma tarihinde:

Değişiklik yapılan sözleşmedeki bedeli dağıtır,

Değişiklik yapılan kiralamaya ilişkin kiralama süresini belirler.

Revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş bir iskonto oranıyla indirgeyerek kira yükümlülüğünü yeniden ölçer. Revize edilmiş iskonto oranı; kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda bu oran olarak; kolaylıkla belirlenememesi durumunda ise kiracının değişikliğin uygulanma tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı olarak belirlenir.

TFRS 16, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen bir değişikliğe ilişkin olarak kiracı, kira yükümlülüğünün yeniden ölçümünü aşağıdaki şekilde muhasebeleştireceğini açıklamaktadır.

- Kiralamanın kapsamını daraltan değişiklikler için, kullanım hakkı varlığının defter değerini kiralamanın kısmen veya tamamen sonlandırılmasını yansıtacak şekilde azaltır. Kiracı, kiralamanın kısmen veya tamamen sonlandırılmasıyla ilgili kazanç veya kayıpları kâr veya zarara yansıtır.

- Diğer tüm değişiklikler için kullanım hakkı varlığında uygun bir düzeltme yapar.

Kar-Zarara Yansıtılan Unsurlar

Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, diğer bir Standardın uygulanmasıyla başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmemiş olmaları durumunda, aşağıdaki maliyetleri kâr veya zarara yansıtır:

(a) Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz

(b) Ortaya çıkmasına neden olan olay ya da koşulun meydana geldiği dönemde kira yükümlülüğü ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleri

(c) Kullanım hakkı varlığına ait döneme ilişkin amortisman gideri tutar

Amortisman Hesabı

Kiracı, kullanım hakkı varlığını amortisman tabi tutarken, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da yer alan amortisman hükümlerini uygular.

Kiralama işleminin, dayanak varlığın mülkiyetini kiralama süresi sonunda kiracıya devretmesi veya kullanım hakkı varlığı maliyetinin, kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağını göstermesi durumunda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten dayanak varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar amortisman tabi tutar. Diğer durumlarda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten başlamak üzere, söz konusu varlığın yararlı ömrü veya kiralama süresinden kısa olanına göre amortisman tabi tutar.

Kullanım Hakkı Varlıklarının Kiracının Finansal Durum Tablosunda Sunumu

Kiracı, kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda diğer varlıklardan ayrı bir şekilde sunar.

Kullanım hakkı varlıklarını diğer varlıklardan ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunmaması durumunda kiracı; kullanım hakkı varlıklarını, bu varlıkların ilişkili olduğu dayanak varlıklara sahip olunsaydı bunların sunulacağı hesap kalemine dâhil eder.

Yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan kullanım hakkı varlıkları için bu uygulama geçerli değildir. Bunlar, finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sunulur.

Finansal durum tablosundaki hangi hesap kalemlerinin söz konusu kullanım hakkı varlıklarını içerdiğini açıklar.

Aynı şekilde kiralama yükümlülükleri de diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunulur.

Kiracı, kira yükümlülüklerini diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunmaması durumunda, finansal durum tablosundaki hangi hesap kalemlerinin söz konusu yükümlülükleri içerdiğini açıklar

Kiracı, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kira yükümlülüğüne ilişkin faiz giderini, kullanım hakkı varlığına ilişkin amortisman bedelinden ayrı olarak sunar. Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz gideri, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu'nun 82(b) paragrafına göre kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gereken finansman maliyetlerinin bir unsurudur.

Kiracı, nakit akış tablosunda:

- Kira yükümlülüğünün anapara kısmına ilişkin nakit ödemeleri, finansman faaliyetlerinde,
- Kira yükümlülüğünün faiz kısmına ilişkin nakit ödemeleri, TMS 7 Nakit Akış Tabloları'nın ödenen faizlere ilişkin hükümleri çerçevesinde,
- Kısa vadeli kira ödemeleri, düşük değerli varlıkların kiralamasına ilişkin ödemeleri ve kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleri, işletme faaliyetlerinde sınıflandırır.

Kiralayanın Muhasebeleştirme Esasları

Kiraya veren, TMS 17 eski uygulamada olduğu gibi, kiralamaların her birini faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olarak sınıflandırır.

Bir kiralama işlemi dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde kiracıya devretmesi halinde finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

Bir kiralama işlemi, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde kiracıya devretmemesi halinde, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Finansal Kiralama

Tek başına veya birlikte, bir kiralamanın genellikle finansal kiralama olarak sınıflandırılmasını sağlayan durumlara ilişkin örnekler şunlardır:

- (a) Kiralamanın, dayanak varlığın mülkiyetini kiralama süresinin sonuna kadar kiracıya devretmesinin öngörülmesi,
- (b) Dayanak varlığı, opsiyonun kullanılabilir hale geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden yeterince düşük olması beklenen bir fiyattan satın alma opsiyonuna sahip olan kiracının, kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde bu opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması,
- (c) Dayanak varlığın mülkiyeti devredilmese dahi, kiralama süresinin dayanak varlığın ekonomik ömrünün büyük bir kısmını kapsaması,
- (d) Kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde, kira ödemelerinin bugünkü değerinin, dayanak varlığın gerçeğe uygun değerinin tamamına yakınına oluşturması,
- (e) Dayanak varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece yalnızca kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.

Tek başına veya birlikte, bir kiralamanın yine finansal kiralama olarak sınıflandırılması sonucunu doğurabilecek durumlara ilişkin göstergeler şunlardır:

(a) Kiracının kiralamayı feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesihden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,

(b) Kalıntı değerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların (örneğin kiralamanın sonundaki satıştan elde edilen bedelin büyük bir bölümüne eşit bir kira indirimi şeklinde) kiracıya ait olması,

(c) Kiracının, piyasa fiyatının önemli ölçüde altında bir kira bedeli karşılığında ikinci bir dönem için kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

İlk Ölçüm

Kiraya veren, net kiralama yatırımının ölçümünde kiralamadaki zımnî faiz oranını kullanır. Alt kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenememesi durumunda, alt kiralama kapsamında kiraya veren, söz konusu net kiralama yatırımının ölçümünde ana kiralama için kullanılan iskonto oranını (alt kiralamayla ilgili her türlü başlangıçtaki doğrudan maliyetlere göre düzeltilmiş) kullanabilir.

Başlangıçtaki doğrudan maliyetler, üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler tarafından katılanlar dışında, net kiralama yatırımı tutarının ilk ölçümüne dâhil edilir ve kiralama süresi boyunca finansal tablolara yansıtılan gelir tutarını azaltır. Kiralamadaki zımnî faiz oranı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler net kiralama yatırımı kendiliğinden dâhil olacak şekilde belirlenir; bu unsurların ayrı olarak eklenmesi gerekmez.

Net Kiralama Yatırımına Dâhil Olan Kira Ödemelerinin İlk Ölçümü

Kiralamanın fiilen başladığı tarihte net kiralama yatırımının ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, kiralamanın fiilen başladığı tarihte alınmamış olan ve dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:

(a) Sabit ödemelerden (her türlü kiralama teşvik borçlarının düşülmesiyle bulunan tutar,

(b) İlk ölçümü kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı değişken kira ödemeleri,

(c) Kiracı tarafından, kiracıyla ilişkili bir tarafça veya kalıntı değer taahhüdü kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal yeterliliğe sahip, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça kiraya verene sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütleri,

(d) Kiracının satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kullanım fiyatı,

(e) Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

Üretici veya Satıcı Konumundaki Kiraya Verenler

Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, her bir finansal kiralama için aşağıdakileri finansal tablolarına yansıtır:

(a) Dayanak varlığın gerçeğe uygun değeri kadar veya bu değerden düşük olması durumunda kiraya verenin alacağı kira ödemelerinin (tahsilatlarının) piyasa faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeri kadar hasılat,

(b) Dayanak varlığın maliyetinden veya bu tutardan farklı olması durumunda defter değerinden, taahhüt edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değerinin düşülmesiyle elde edilen tutar kadar satışların maliyeti ve

(c) Kiraya verenin TFRS 15'in uygulandığı doğrudan satışlara ilişkin politikasına göre satış kârı veya zararı (hasılat ile satışların maliyeti arasındaki fark). Kiraya verenin, dayanak varlığı TFRS 15'te açıklandığı şekilde devredip devretmediğine bakılmaksızın, üretici veya satıcı konumundaki kiraya

veren finansal kiralamanın satış kârını veya zararını kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına yansıtır.

Sonraki Ölçüm

Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına alır.

Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı amaçlar. Kiraya veren, döneme ilişkin kira ödemelerini, anapara ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımından düşer.

Kiraya veren, net kiralama yatırımına TFRS 9'da yer alan finansal tablo dışı bırakma ve değer düşüklüğü hükümlerini uygular. Kiraya veren, brüt kiralama yatırımının hesaplanmasında kullanılan tahmini taahhüt edilmemiş kalıntı değerleri düzenli olarak gözden geçirir. Kiraya veren, tahmini taahhüt edilmemiş kalıntı değerinde bir azalma olması durumunda, gelirin kiralama süresine dağıtımını revize eder ve tahakkuk eden tutarlardaki azalmaları doğrudan finansal tablolara yansıtır.

Kiraya veren, finansal kiralama kapsamındaki bir varlığı TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler'i uygulayarak satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırması durumunda (veya satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir elden çıkarılacak varlık grubu içine dâhil etmesi durumunda), bu varlığı söz konusu Standart uyarınca muhasebeleştirir.

Kiraya veren, finansal kiralamada yapılan bir değişikliği, aşağıdaki koşulların her ikisinin sağlanması durumunda ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirir:

(a) Değişikliğin, bir veya daha fazla dayanak varlığın kullanım hakkını ilave etmek suretiyle kiralama kapsamını genişletmesi,

(b) Kiralama bedelinin, kapsamdaki genişlemenin tek başına fiyatıyla ve ilgili sözleşme koşullarını yansıtmak için söz konusu fiyatta yapılan uygun düzeltmelerle orantılı olarak artması.

Kiraya veren, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen finansal kiralamaya ilişkin bir değişikliği aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

Değişiklik kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde geçerli olsaydı, kiralamanın faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılacak olması durumunda, kiraya veren:

i. Değişikliği, değişikliğin uygulanma tarihinden itibaren yeni bir kiralama olarak muhasebeleştirir.

ii. Dayanak varlığın defter değerini, kiralamada yapılan değişikliğin uygulanma tarihinden hemen önce net kiralama yatırımı olarak ölçer.

Faaliyet Kiralamaları

Finansal Tablolara Alma ve Ölçme

Kiraya veren, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini (tahsilatlarını) doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtır. Kiraya veren, başka bir sistematik esasın dayanak varlığın kullanımından kaynaklanan faydadaki azalma şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda bu esası uygular.

Kiraya veren, amortisman dâhil olmak üzere kira gelirinin kazanılmasında katlanılan maliyetleri gider olarak finansal tablolarına yansıtır.

Kiraya veren, bir faaliyet kiralamasını elde etmek için katlandığı başlangıçtaki doğrudan maliyetleri dayanak varlığın defter değerine ilave eder ve söz konusu maliyetleri kiralama süresi boyunca kira geliriyle aynı yöntemi kullanarak finansal tablolarına gider olarak yansıtır.

Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu bir dayanak varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek ve belirlenen değer düşüklüğü zararlarını muhasebeleştirmek için TMS 36'yı uygular.

Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, finansal tablolarına faaliyet kiralamasına ilişkin herhangi bir satış kârı yansıtmaz, çünkü söz konusu işlem satışa eşdeğer bir işlem değildir.

Kiralamada Yapılan Değişiklikler

Kiraya veren, faaliyet kiralamasında yapılan bir değişikliği, asıl kiralamaya ilişkin olarak önceden ödenen ya da tahakkuk eden kira ödemelerini yeni kiralamaya ilişkin kira ödemelerinin bir parçası olacak şekilde dikkate alarak, değişikliğin uygulanma tarihinden itibaren yeni bir kiralama olarak muhasebeleştirir.

Finansal Tablolarda Sunum

Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu dayanak varlıkları, söz konusu dayanak varlığın niteliğine göre finansal durum tablosunda sunar.

Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

Bir işletmenin (satıcı-kiracının) bir varlığı diğer bir işletmeye (alıcı-kiraya verene) devretmesi ve aynı varlığı alıcı-kiraya verenden geri kiralaması durumunda, satıcı-kiracı ve alıcı-kiraya veren, devir sözleşmesini ve kiralamayı aşağıdaki gibi muhasebeleştirir

Varlığın Devrinin Bir Satış İşlemi Olduğu Durumlar

Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'teki hükümleri karşılaması durumunda:

(a) Satıcı-kiracı, geri kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığını, elde tuttuğu kullanım hakkı varlığının önceki defter değeri oranı üzerinden ölçer. Buna göre satıcı-kiracı, yalnızca alıcı-kiraya verene devredilen haklarla ilişkili kazanç veya kayıp tutarını finansal tablosuna yansıtır.

b) Alıcı-kiraya veren, varlığa ilişkin satın alma işlemini ilgili Standartları uygulayarak, kiralamayı ise bu Standardın kiraya verenle ilgili muhasebeleştirme hükümlerini uygulayarak muhasebeleştirir.

Bir varlığın satışına ilişkin bedelin gerçeğe uygun değerinin, varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olmaması ya da kiralamaya ilişkin ödemelerin, piyasa koşullarında olmaması durumunda işletme, satıştan elde edilen bedeli gerçeğe uygun değerinden ölçmek için aşağıdaki düzeltmeleri yapar:

- i. Piyasa koşulları altında ödenen tüm bedelleri, ön kira ödemesi olarak muhasebeleştirir.
- ii. Piyasa koşulları üstünde ödenen tüm bedelleri, alıcı-kiraya veren tarafından satıcı-kiracıya sağlanan ek finansman olarak muhasebeleştirir.

Varlığın Devrinin Bir Satış İşlemi Olmadığı Durumlar

Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'teki hükümleri karşılamaması durumunda

a) Satıcı-kiracı devredilen varlığı finansal tablolarında göstermeye devam eder ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal yükümlülüğü finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal yükümlülüğü TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir.

b) Alıcı-kiraya veren, devredilen varlığı finansal tablolarına yansıtmaz ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal varlığı finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal varlığı TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir.

Viii- Örnek Uygulamalar

ÖRNEK 1:

MERT perakende şirketi, satış mağazası olarak kullanılmak üzere A işletmesinden büyük bir mağazayı faaliyet kiralaması şeklinde kiralamıştır. Kiralama süresi 4 yıldır. Piyasa faiz oranı %10'dur. Mağazanın toplam kiralama borcu 15.000.000 TL olup, kira borcunun bugünkü değeri ise 11.886.900TL'dir. Yıllık kira bedeli 3.750.000 TL'dir. TFRS 16'ya göre kiracının muhasebeleştirme işlemleri aşağıda gösterilmiştir.

Mert işletmesinin kayıtları (Standart uygulamasına göre net tutardan kayıt yapılmıştır. Basit olması bakımından borçlar kısa ve uzun vade ayırımı yapılmadan birlikte kayıt edilmiştir.):

Kiralama sözleşmesinin imzalanması ve mağazanın kiralınmasında yapılacak kayıt:

252 BİNALAR*	11.886.900
252.20 Kullanım Hakkı Varlığı	
252200 Satış Mağazası	
301/401 KİRALAMA BORÇLARI	11.886.900

*Arzu edilmesi durumunda maddi duran varlık grubunda yeni bir hesap kodu ile “Kullanım Hakkı Varlığı” hesabı kullanılabilir.

Türkiye uygulamasında borçlar brüt tutarda kaydedilmekte, brüt tutar ile net tutar arasındaki fark “ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ” hesabına kaydedilmektedir. Bu durumda kayıt aşağıdaki gibi olur:

Kiralama sözleşmesinin imzalanması ve mağazanın kiralınmasında yapılacak kayıt:

252 BİNALAR	11.886.900
252.20 Kullanım Hakkı Varlığı	
252200 Satış Mağazası	
302/402 ERTELENMİŞ KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ	3.113.100
301/401 KİRALAMA BORÇLARI	15.000.000

Her iki kayıt biçiminde de aktifte kullanım hakkı varlığı olan satış mağazaları tutarı kira ödemelerinin bugünkü tutarı olan 11.886.900 TL olarak raporlanmıştır. Pasifte de aynı şekilde kiralama borçlarının net tutarı kadar artış olmuştur. Birinci kayıta sadece net tutar yazıldığından 301 /401 no.lu hesapların toplam tutarı 11.886.900 TL olmuştur. İkinci kayıt biçiminde ise 301 /401 no.lu hesapların toplam tutarı brüt kayıt edildiğinden 15.000.000 TL olurken 302/402 no.lu Ertelenmiş Kiralama Borçlarının Tutarı 3.113.100 TL olarak toplamdan indirildiğinden toplam net borçlar yine 11.886.900 TL olmaktadır. Örneğimizde toplam faiz 3.113.100 TL’dir.

Taksitler her yıl 3.750.000 TL ödendikçe borçlarda azalma olmakta, faiz giderleri de sonuç hesaplarına kayıt edilmektedir (*Dört yılın toplamı yapılmıştır. Aslında her yıl kayıtlar yapılmaktadır.*)

1. Kayıt modelinde:

301/401 KİRALAMA BORÇLARI	11.886.900
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.113.100
102 BANKALAR	15.000.000

2. Kayıt modelinde:

301/401 KİRALAMA BORÇLARI	15.000.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.113.100
102 BANKALAR	15.000.000
302/402 ERTELENMİŞ KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	3.113.100

Örnekten de görüleceği üzere, kiracı faaliyet kiralaması biçiminde kiraladığı satış mağazasını aktifte varlık olarak raporlamış pasifte de bu tutarda borçlanmıştır.

Oysa TMS 17 eski uygulamada ve halihazırda vergi kanunlarında böyle bir kayıt yapmak mümkün değildir. Kira giderleri ödendikçe kira gideri olarak kayıt edilmektedir. Halbuki TFRS 16’da kira ödemelerinin bugünkü net değeri varlık olarak kaydedilmekte, kira gideri diye bir gider unsuru

bulunmamakta ve brüt tutar ile net tutar arasındaki fark da faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca kiralama yolu ile edinilen varlığa amortisman ayrılmaktadır. Satış mağazalarının kira süresi dört yıl olduğundan faydalı ömrü de dört yıl kabul edersek ayrılacak amortisman gideri tutarı aşağıdaki gibi olur:

Varlığın net bugünkü değeri = 11.886.900 / 4 yıl = 2.971.725 TL yıllık amortisman gideri

Muhasebe kaydı:

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ	2.971.725
60 Satış Mağazası Amortisman Gideri	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	2.971.725

ÖRNEK 2:

NA işletmesi kiralama yoluyla bir binayı 2019 yılında Ocak ayında 5 yıllığına kiralamıştır. Kira taksitleri yıllık 100.000.000 TL'dir. 2023 yılının Aralık ayında kira sözleşmesi bitmektedir. Yıllık faiz oranın %10 olduğu kabul edilmiştir. Kiralanan varlıkla ilgili olarak başlangıçta herhangi bir gider yapılmamıştır. İlk taksit tutarı 100.000.000 TL ÖDENMİŞTİR. Taksit ödemeleri, taksitlerin bugünkü değerlerinin hesabı, kullanım hakkı varlığının bugünkü değeri, amortisman gideri tutarları ve faiz giderleri tutarları aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibidir. Bu bilgileri kullanarak kiracının İLK YIL yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tutarlar Bin TL üzerindendir.	Ocak 19	Aralık 19	Aralık 20	Aralık 21	Aralık 22	Aralık 23	TOPLAM
	0	1	2	3	4	5	
Nakit Çıkışları (Kira Ödemeleri)	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000		500.000
Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	100.000	90.909	82.644	75.131	68.301		416.985
Kiralama Borçlarının Gelecek Değeri	316.985	248.683	173.552	90.908			
Kullanım Hakkı Varlığı	416.985	333.588	250.191	166.794	83.397		
Faiz Giderleri		31.698	24.868	17.355	9.094		83.015
Amortisman Gideri (NBD/5 Yıl)		83.397	83.397	83.397	83.397	83.397	416.985
Kar/Zarar'a Etkisi (Faiz+Amortisman)		115.095	108.265	100.752	92.491	83.397	500.000
Kira Ödemesi		100.000	100.000	100.000	100.000		
Anapara Ödemesi (Kira-Faiz Gideri)		68.302	75.132	82.645	90.910		
Faiz Gideri		31.698	24.868	17.355	9.090		
Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri						Kullanım Hakkı Veren Varlık NET DEĞER	
90.909=100.000/ [(1+0,1)] ^1					1.yıl=416.985-Amortisman Gideri		
82.644=100.000/ [(1+0,1)] ^2					2.yıl=333.588-Amortisman Gideri		
75.131=100.000/ [(1+0,1)] ^3					3.yıl=250.191-Amortisman Gideri		
68.301=100.000/ [(1+0,1)] ^4					4.yıl=166.794-Amortisman Gideri		
					5.yıl=83.397-Amortisman Gideri		

Faiz Giderleri	Amortisman Gideri
316.985 x 0,10 = 31.698	1.yıl = 83.397
248.683 x 0,10 = 24.868	2.yıl = 83.397
173.552 x 0,10 = 17.355	3.yıl = 83.397
90.908 x 0,10 = 9.094	4.yıl = 83.397
	5.yıl = 83.397

Muhasebe Kayıtları:

2019 Ocak	
252 BİNALAR	416.985.000
Kullanım Hakkı Varlığı	
102 BANKALAR	100.000.000
301/401 KİRALAMA BORÇLARI	316.000.000
/	

Veya kayıt aşağıdaki gibi de yapılabilir:

2019 Ocak	
252 BİNALAR	416.985.000
Kullanım Hakkı Varlığı	
302/402 ERTELENMİŞ KİRA BORÇLANMA	
MALİYETLERİ	83.015.000
102 BANKALAR	100.000.000
301/401 KİRALAMA BORÇLARI	500.000.000
/	

Yıllık Taksit Ödemesi:

2019 Aralık	
301 KİRALAMA BORÇLARI	68.302.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	31.698.000
102 BANKALAR	100.000.000
/	

İkinci Kayıt Biçiminde:

2019 Aralık	
301 KİRALAMA BORÇLARI	100.000.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	31.698.000
102 BANKALAR	100.000.000
302 ERTELENMİŞ KİRA BORÇLANMA	
MALİYETLERİ	31.698.000
/	

Amortisman Giderinin Kaydı:

2019 Aralık	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	83.397.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	83.397.000
/	

Yukarıdaki kayıtlar 2020, 2021, 2022, 2023 yıllarında da tabloda gösterilen tutarlara göre kaydedilecektir.

5'inci yılın sonunda,

- 500.000.000 TL borç ödenmiş olacak,

- Kullanım hakkı varlığı - Binalar yıllık doğrusal amortisman yöntemine göre ayrılan 83.397.000 TL amortisman giderleri toplam tutarı olarak 416.985.000 TL olarak amorti edilecek ve aktiften çıkartılacaktır.

- Toplam ödenen faiz tutarı ise 83.015.000 TL olacaktır.

- Beş yıllık sürede sonuç hesaplarına aktarılan toplam gider tutarı; 416.985.000 TL amortisman gideri ve 83.015.000 TL faiz gideri olarak toplam 500.000.000 TL olacaktır.

Böylece eski uygulamada yıllık olarak her yıl 100.000.000 TL gider yazılırken kiralama borçları hakkında herhangi bir bilgiyi görmek mümkün değildi. Aynı şekilde ekonomik fayda sağladığımız varlık da aktifte görülmemekte idi. Yeni uygulama ile hem varlıklar hem de yükümlülükler daha doğru raporlanmış olmakta ayrıca giderler de dönemlere daha gerçekçi olarak amortisman gideri ve faiz gideri olarak yansımaktadır. Böylece şirketin faaliyet karı daha yüksek görünmektedir.

5.5.3. BOBİ FRS Standardında Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirme Esasları²¹

BOBİ FRS Standardının 15. Bölümü kiralama işlemlerini düzenlemektedir. TFRS 16'dan farklı olarak BOBİ FRS 15. Bölümde kiralama işlemlerini tam sette uygulamadan kalkan TMS 17 hükümlerine paralel olarak düzenlemiştir. BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesine tabi olan işletmeler kiralama işlemlerinde aşağıdaki esasları uygulayacaktır:

1. Standarda göre; Kiralama, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşmedir. Bu bölüm hükümleri kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dâhil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz

2. BOBİ FRS'de kiralamalar iki sınıfa ayrılmıştır. Finansal kiralamalar ve geleneksel kiralama (Faaliyet kiralaması). Oysa kiracı açısından TFS 16'da tek kiralama modeli vardır, ikili sınıflama yoktur.

Finansal kiralamalarda; varlığın kontrol ve yönetme hakkı kiracıdadır. Kiralanan varlığın her türlü risk ve getirisi kiracıya aittir. İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında kayda alınması gereken tutarlar belirlenir. Kiralama süresinin başlangıcı: Kiracının kiraladığı olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir. Kiralama işlemi bu tarih itibarıyla kayda alınır. Kira ödemeleri: Sözleşmeye göre kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılması gereken ödemelerdir. Kiralama süresi sonunda ilgili varlığın kalıntı değerine ilişkin garanti edilmiş bir tutarın bulunması durumunda bu tutar da kira ödemeleri kapsamında değerlendirilir. Ayrıca kiracıya sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması durumunda, kira ödemeleri hakkın kullanılacağı tarihe kadarki kira ödemeleri ile hakkın kullanılması sonucunda ödenecek satın alma fiyatının toplamıdır.

Kiralamadaki zımni faiz oranı: Kiralama sözleşmesinin başlangıcında, kira ödemelerinin bugünkü değeri ile garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değerinin toplamını, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verenin başlangıçta katlandığı doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

3. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır. Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak kabul edilir

4. Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır.

Aşağıdaki durumlar finansal kiralama işleminin varlığının göstergeleridir:

a) Varlığın sahipliğinin kira süresi sonunda kiracıya devredilecek olması,

²¹ Bkz. BOBİ FRS 15. Bölüm

b) Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

c) Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması (Ekonomik ömür, bir varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği süreyi ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.),

ç) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.

Ayrıca aşağıdaki durumlar da tek başlarına ya da birlikte, bir kiralama işleminin finansal kiralama işlemi olduğunun göstergesi olabilir:

a) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı süreçte, sadece kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması,

b) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,

c) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması,

ç) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri sadece, aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde finansal kiralama olarak kabul edilir

a) Kira süresi sonunda sahipliğin kiracıya devredilecek olması,

b) Kiracıya, sözleşmeye konu gayrimenkulü, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

5. Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümünde, Finansal Kiralamada Kiracı, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, *kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır*. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenir. Oysa TFRS 16'da gerçeğe uygun değer artık dikkate alınmaz sadece kira ödemelerinin bugünkü değeri dikkate alınır ya da kiralamaya konu varlık, türüne göre Finansal Durum Tablosunda ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda söz konusu varlık Finansal Durum Tablosunda "Binalar" kalemi içinde yer alır. Oysa Tam sette TFRS 16'da istenmesi halinde ayrı bir kalem olarak Kullanım Hakkı Varlığı olarak raporlanabileceği de düzenlenmiştir.

Kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının kiralama konusu varlığı satın almış olsaydı kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla benzer vade ve teminatlar çerçevesinde borçlanacak olduğu tutar için katlanması gereken faiz oranı kullanılır.

Kiracının katlandığı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

Kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Bu hükümlerin uygulanması bakımından TFRS 16'dan herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Geleneksel Kiralamada, geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır. Bu düzenleme ile BOBİ FRS ve TFRS 16 arasında fark bulunmaktadır. TFRS 16'da geleneksel kiralamalar (faaliyet kiralamaları da kira

süresi bir yıldan az olmamak ve tutarı küçük olmamak kaydıyla) finansal kiralamadaki esaslara göre kaydedilir.

Kiraya veren, geleneksel kiralama çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek kâr veya zarara yansıtır

Kiraya veren, geleneksel kiralamanın başlangıçtaki doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

Kiraya veren geleneksel kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin “Maddi Duran Varlıklar”, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ya da “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümünde) yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygular.

Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Kayda Alınması ve Ölçümü TFRS 16'daki uygulamalar gibidir.

Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler;

- Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren, finansal kiralama işlemlerini normal satış işlemi gibi kaydeder.

- Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı hasılat tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar.

- Kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı satılan malın maliyeti tutarı ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değeri çıkarılarak bulunur.

- Satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki fark, işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak “Brüt Kâr/Zarar” içinde yer alır.

- Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler başlangıçtaki doğrudan maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

- Finansal kiralama işleminde gerçekçi olamayacak derecede düşük faiz oranları belirlenmişse, satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlandırılır.

5.6. TMS 12 GELİR VERGİLERİ (BOBİ FRS BÖLÜM 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER) STANDARDININ UYGULAMA ESASLARI

5.6.1. TMS 12 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Standardının Amacı, Kapsamı

Bu Standardın amacı; gelir üzerinden alınan vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. TMS/TFRS finansal raporlama çerçevesini uygulayan KAYİK niteliğindeki şirketler için “TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI” hükümleri uygulanırken, BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesini uygulayan işletmeler için “BOBİ FRS Bölüm 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER” standart hükümleri uygulanmaktadır. Her iki düzenleme de aynı kuralları içermektedir.

İnşaat işletmeleri de tabii olduğu finansal raporlama çerçevesi kapsamında bu standart hükümlerini uygulamak zorundadır. Dönem net karının hesaplanmasında önem arz ettiği için bu standardın da bu kitap kapsamında ele alınmasının gerekli olduğu düşünülmüştür.

Borsada işlem gören ve KAYİK grubuna giren inşaat işletmeleri ve BOBİ niteliğinde olan inşaat işletmelerinden **büyük boy niteliğinde olanlar**, yani

- Aktif toplamı 75 milyon TL den fazla olan,
- Hasılat toplamı 150 milyon TL den fazla olan ve
- Çalışan sayısı 250 den fazla olan işletmeler

Bu standart hükümlerini hem konsolide tablolarda hem de münferit tablolarında uygulamak zorundadır. Ayrıca orta boy işletmelerden isteğe bağlı olarak konsolide tablo düzenleyenler konsolide tablolarda bu standart hükümlerini uygulamak zorundadırlar. Münferit tablolarda ise isteğe bağlı olarak uygulayabilirler.

- Gelir üzerinden alınan vergilerin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu; cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçların belirlenmesidir.

- Standartın amacını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:(TMS 12)

1. (a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve

(b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları

2. Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler.

* Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında işletmenin ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

3. Ertelenmiş Vergi Alacağı (EVA) veya Yükümlülüğün (EVY),

4. Geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlığının,

5. Kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi ile,

6. Gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) finansal tablolarda sunumu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını düzenlemektir.

7. Bu Standart işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmişse, bu kalemlerle ilgili vergi etkileri de diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

- Standartın Kapsamı

1. Standart gelir vergilerinin (Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Kayda alınan vergi kurumlar vergisi ve ertelenmiş vergi tutarından oluşur.

2. Standartın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar. Kar üzerinden hesaplanmayan vergiler bu standart kapsamında değerlendirilmez. Örneğin Katma değer vergisi, personelin ücretinden yapılan stopajlar bu kapsamda değildir.

3. Standart, devlet teşviklerinin veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu Standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir.

5.6.2. Standartta Kullanılan Bazı Tanımlar (TMS 12 m 5)

Muhasebe kârı (muhasabe zararı): Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.

Vergiye tabi kâr (mali zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.

Dönem vergisi: Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder. Diğer bir ifade ile cari dönemin kurumlar vergisi tutarını ifade eder.

Vergi gideri (vergi geliri): Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Diğer bir ifade ile cari dönem için hesaplanan kurumlar vergisi tutarı ile bu standart hükümlerine göre hesaplanan ertelenmiş vergi gelir /gider etkisinin toplamından oluşur.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu) : Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini (kurum kazancı üzerinden ödenecek vergiler) ifade eder.

Ertelenmiş Vergi Varlığı: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- (a) İndirilebilir geçici farklar;
- (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar; ve
- (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları

Geçici Farklar: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar,

- (a) Vergiye tabi geçici farklar;
- (b) İndirilebilir geçici farklar; olarak ikiye ayrılır.

a) Vergiye Tabii Geçici Farklar: Gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan farklardır.

Örneğin muhasebe standartlarına göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlemesinden dolayı ortaya çıkan değer artış farkları muhasebe standartlarına göre kar yazılırken vergi yasalarına göre gerçeğe uygun değerle değerlendirilmez. Dolayısıyla bu fark geçici bir farktır ve cari dönemde bu standart kapsamında vergiye tabi geçici bir farkı oluşturmaktadır.

b) İndirilebilir Geçici Farklar: Gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Örneğin; Kıdem tazminatı karşılığı olarak ayrılan giderler muhasebe standartlarına göre cari dönemde gider yazılmakla birlikte vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmekte ve ancak ödendiğinde gider olarak matrahtan düşülmektedir. Bu nedenle bu kalem TMS 12 kapsamında indirilebilir geçici bir fark olarak işlem görecektir.

Sürekli Farklar: Bu farklar vergi açısından gelecekteki dönemlerde de hiç bir zaman matrahtan indirilemeyecek ya da vergilendirilmeyecek unsurlardır. Örneğin vergi cezaları, trafik cezaları her zaman kanunen kabul edilmeyen giderdir. Cari dönemde matrahtan indirilmediği gibi gelecekte de indirilemeyecektir. Diğer taraftan; İştirak kazançları şu andaki mevzuata göre vergiye tabi değildir, gelecekte de tabii olması söz konusu değildir. Dolayısıyla bu kalem de sürekli farktır,

Sürekli Farklara Neden Olan Gelir ve Giderlere örnekler aşağıdaki gibidir:

* Sürekli farklara neden olan gelirler işletme açısından gelir olarak kabul edilseler dahi vergi kanunları açısından hiçbir zaman gelir olarak kabul edilmeyecek olan gelir kalemlerini içerirken, sürekli farklara neden olan giderler işletme açısından harcamaya sebep olan giderler olmakla beraber vergisel açıdan hiçbir zaman vergi matrahından indirilemeyecek olan giderlerden oluşur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinde belirtilmiş para cezaları, trafik cezaları, gecikme zamları, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kazançlar,

Özel Kanunları gereğince vergiden düşülmeyecek binek otolar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi,

İşletmeye ait olmakla birlikte zati ve ailevi ihtiyaçlarda kullanılan taşıtların amortisman giderleri ve diğer giderleri,

Yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar,

Özel İşlem, iletişim vergileri,

6183 sayılı yasaya uygun şekilde ödenen her türlü ceza ve tazminatlar,

Ödenmeyen SGK primleri,

Önceki yılda ayrılması unutulduğu için fark edilen dönemde ayrılan amortisman gider karşılığı standart kapsamında değildir.

Vergiye Esas Değer: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder. *Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder.* Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Vergiye esas değer belirlenmesine ilişkin örnekler (TMS 12 s 7)

- Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararlar sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Halihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.

- Satışlardan alacakların defter değeri 100 TL'dir. İlgili satış geliri vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 TL'dir

- Şirket TFRS bilançosunda gelecekte doğabilecek garanti yükümlülükleri için 1.000 TL karşılık ayırmıştır. Ancak bu tip karşılıklar vergi mevzuatında fiilen ortaya çıkınca indirilebilmektedir. Bu durumda; vergiye esas değer ve indirilebilir fark aşağıdaki gibi hesaplanır:

Kayıtlı (TFRS) Değer: 1.000 TL

Vergi değeri:(kayıtlı değer – gelecekte indirilecek tutar) (1000-1000) =0

Gelecekte indirilebilecek geçici fark:

Kayıtlı değer- vergi değeri =1.000 – 0 = 1.000 TL

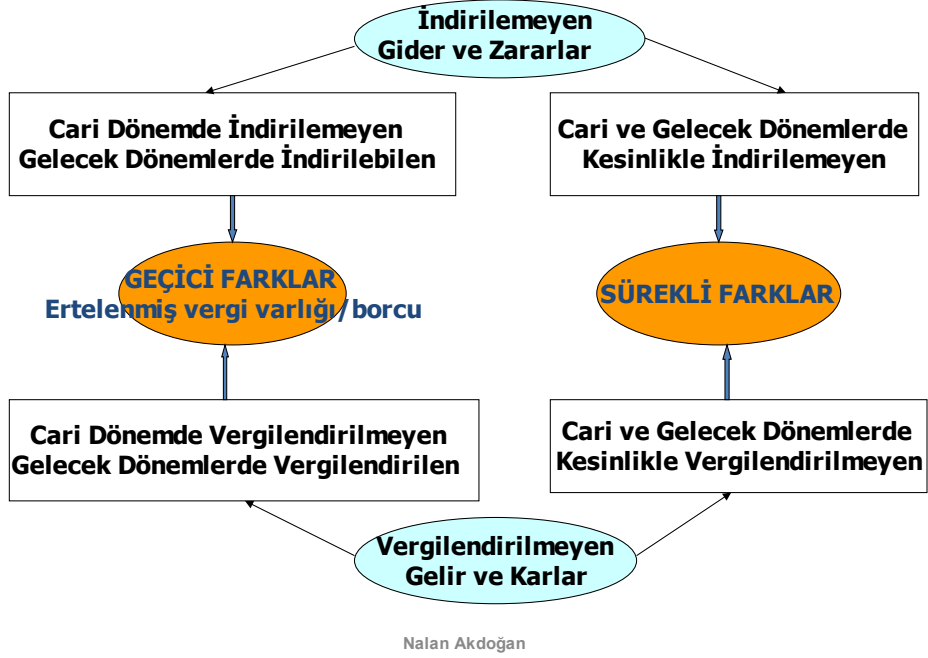
Ertelenmiş Vergi varlığı:

İndirilebilir geçici fark x vergi oranı= 1.000x* %20 = 200 TL

(Kurumlar vergisi oranı %20 olduğu kabul edilmiştir).

5.6.3. Vergilendirilebilir ve indirilebilir Geçici Farkların Hesaplanması

Vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farkların oluşumunu aşağıdaki şekilde gösterebiliriz:*



*Yazarın kendi çalışmasıdır.

Ertelenmiş vergi, geçmiş işlemler ve olaylar nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak ya da ödenecek vergilerdir. Ertelenmiş Vergi; varlık ve yükümlülüklerin defter değer ile vergiye esas değerleri arasındaki farklardan, henüz indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile henüz kullanılmamış vergi indirimlerinden kaynaklanır.

Yukarıdaki şekilden de görüleceği üzere cari dönemde indirilemeyen ancak gelecek dönemlerde indirilebilen geçici farklar **ertelenmiş vergi varlığı** yaratır, diğer taraftan cari dönemde vergilendirilmeyen ancak gelecek dönemlerde vergilendirilecek geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü (vergi borcu) oluşturur.

Cari ve gelecek dönemlerde kesinlikle vergilendirilmeyen ya da cari ve gelecek dönemlerde kesinlikle mali karın hesabında indirilemeyecek giderler sürekli farklardır.

Aşağıdaki tablo varlık ve yükümlülük hesaplarının muhasebe kayıtlı değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkların nasıl işleme tabi tutulacağını göstermektedir.

FİNANSAL DURUM TABLOSU HESAPLARI	GELECEK DÖNEMLERDE VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİLECEK	GELECEK DÖNEMLERDE VERGİ MATRAHINA EKLENECEK
	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI İNDİRİLEBİLİR GEÇİCİ FARKLAR	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ VERGİYE TABİİ GEÇİCİ FARKLAR
VARLIKLAR	DEFTER DEĞERİ < VERGİYE ESAS DEĞER	DEFTER DEĞERİ > VERGİYE ESAS DEĞER
YÜKÜMLÜLÜKLER (YAB. KAYNAKLAR)	DEFTER DEĞERİ > VERGİYE ESAS DEĞER	DEFTER DEĞERİ < VERGİYE ESAS DEĞER

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere; Finansal durum tablosunda yer alan varlık unsurlarının muhasebe defter değeri vergiye esas değerinden küçük olması durumunda aradaki fark indirilebilir geçici fark olur ve bu farka yürürlükteki kurumlar vergisi oranının uygulanması sonucunda ertelenmiş vergi varlığı tutarı hesaplanır. Diğer taraftan varlık unsurlarının muhasebe defter değeri vergiye esas değerinden büyük olması durumunda aradaki fark vergiye tabii geçici farklar olup ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurur. Yükümlülük yani yabancı kaynak hesaplarının muhasebe defter değerinin vergiye esas değerden büyük olması durumunda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar ve bu farklara vergi oranının uygulanması sonucunda ertelenmiş vergi varlığı tutarı hesaplanmış olur. Aynı şekilde yükümlülük hesabının defter değeri vergiye esas değerden küçük ise vergilendirilebilir fark ortaya çıkar ve bu farka vergi oranının uygulanması sonucunda bulunan fark tutarı ertelenmiş vergi yükümlülüğünü oluşturur. Yukarıdaki açıklamalara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- Finansal durum tablosunda, finansal yatırımlar gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş ve GUD maliyet bedelinin altına düşmüş ve bu tutarla raporlanmıştır. Finansal yatırımın GÜD kayıtlı değeri 15.000 TL iken vergiye esas değeri varlık maliyet bedeli ile değerlendirilmesinden dolayı 18.000 TL ise,

Defter değeri <vergiye esas değerden az olduğundan $15.000 < 18.000$ TL olduğu için aradaki fark 3.000 TL indirilebilir geçici fark olup, $3.000 \times \%20$ kurumlar vergisi= 600.TL ertelenmiş vergi varlığı olur.

Aynı örnekte finansal yatırımların gerçeğe uygun değeri 20.000 TL vergiye esas tutarı maliyet bedeli olan 18.000 TL olduğunda,

Defter değeri >vergiye esas değerden büyük olduğunda, $20.000 > 18.000 = 2000$ TL vergilendirilebilir geçici farktır. $2000 \times \%20 = 400$ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü olur.

Pasifte, Kıdem tazminatı karşılık hesabının muhasebe kayıtlı değeri 30.000 TL, vergiye esas değeri ise 0 ise,

Defter değeri >vergiye esas değerden büyük olduğunda $30.000 \text{ TL} > 0 = 30.000$ TL geçici indirilebilir farktır. Ertelenmiş vergi varlığı $30.000 \times \%20 = 6.000$ TL olur.

Satıcılar hesabının muhasebe standartları uygulanması sonucu muhasebe kayıtlı değeri 20.000 TL (İskontolu değeri) , vergiye esas değeri ise reeskont uygulanmadığı için 25.000 TL ise;

Defter değeri <vergiye esas değerden az olduğundan

$20.000 < 25.000 \text{ TL} = 5.000 \text{ TL}$ vergiye tabi geçici fark olduğundan, $5.000 \text{ TL} \times \%20 = 1.000 \text{ TL}$ Ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak kayıt edilir.

İndirilebilir ve vergiye tabi geçici farkların belirlenmesinde; gelir ve gider hesapları kullanılarak da hesaplanabilir Örneğin;

Gider olarak sonuç hesabına kaydedilen tutar; cari dönemde mali karın hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen gider niteliğini taşıyorsa ancak gelecekte fiilen tahakkuk ettiğinde ya da ödendiğinde kanunen gider kabul edilip matrahtan indirilecek ise, bu tutar indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığı yaratır.

Aynı şekilde sonuç hesaplarında muhasebe standartlarına göre gelir olarak kaydedilmesine rağmen, vergi mevzuatı açısından gelir sayılmayan kalemler ileride tahsilat ya da vergi açısından tahakkuku kabul edildiği dönemlerde gelir olarak vergi matrahının hesabında dikkate alınacak ise; bu tutarlar vergiye tabi geçici farklardır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur.

Örnekler:

- Sonuç hesaplarında ayrılan garanti karşılık giderleri kanunen kabul edilmeyen giderdir, ancak ödendiğinde gider olarak kabul ediliyor. Bu durumda, İndirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı yaratır.

- Sonuç hesaplarında, trafik cezası olarak ödenen tutarlar zarar olarak yazılmıştır. Mali karın hesabında, bu tutar kanunen kabul edilmeyen giderdir, gelecekte de kanunen kabul edilmesi söz konusu değildir. Bu tutar sürekli farktır. Ertelenmiş vergi varlığı yaratmaz.

- İnşaat taahhüt işletmeleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre; hasılatı işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplayıp dönem sonuçlarına hasılat olarak kaydeder. Cari dönemde işin tamamlanma yüzdesine göre kaydedilen bu hasılat tutarı, şu andaki vergi mevzuatına göre ancak iş bitiminde geçici kabul yapıldığında gelir olarak kaydedilmesi gerekir. Dolayısıyla muhasebe standartlarına göre cari dönemde sonuç hesabına kaydedilen bu hasılat tutarı, cari dönemin yasal kurumlar vergisi tutarının hesabında dikkate alınmaz, gelecekte dikkate alınacaktır. Bu durumda TMS 12 standart uygulamasına göre bu tutar vergiye tabi geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmasında dikkate alınır. Diğer bir ifade ile bu tutarın vergisi hesaplıysaydı kaç TL kurumlar vergisi ödenecek ise bu tutar ertelenmiş vergi gider etkisi olarak dönem karından indirilmek üzere vergi gideri tutarına eklenir ve kurumlar vergisi tutarı ile birlikte vergiden önceki dönem karından indirilir, pasifte ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabına kaydedilir.

Aynı şekilde inşaat taahhüt işletmelerinde TFRS 15 standardına göre cari dönemde yapılan ve ‘‘740 Hizmet Maliyeti’’ hesabında izlenen inşaat maliyetleri o dönemde 741 yansıtma hesabı ile doğrudan ‘‘622 Satılan Hizmet maliyeti’’ hesabına kaydedilir. Oysa Vergi mevzuatına göre iş bitimine kadar yapılan harcamalar cari dönem giderlerine değil 17. Gruptaki ‘‘Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri’’ hesabında bekletilmesi gerekmektedir. Bu nedenle cari dönemde gider kaydedilen bu tutarlar gelecekte gider kabul edileceği için indirilebilir geçici farktır ve bu tutarlara uygulanan kurumlar vergisi oranı ile hesaplanan tutar ertelenmiş vergi gelir etkisi olarak vergi giderinden indirilerek dönem net karı artırılacaktır, aktifte ise ertelenmiş vergi varlığı oluşacaktır.

- Geçici Farklara Neden Olan Gelir ve Giderlere bazı örnekleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- * VUK’ a uygun olmayan ticari alacaklardan doğan değer düşüklüğü karşılıkları,
- * Vergi Usul Yasası’nın 274 ve 278’nci maddelerine bağlı kalmadan ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı,
- * Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı,
- * Diğer Dönen varlıklar değer düşüklüğü karşılığı,
- * Varlıklarda değer düşüklüğü standardına göre duran varlıkların defter değerlerinden düşülen değer azalma zararları veya karşılıkları,
- * Yasal sınırı aşan ölçüde ayrılan amortismanlar,
- * Alınan çekler ve kredi kartı slipleri için ayrılan reeskont giderleri,
- * T.C Merkez Bankası avans oranından farklı oranlara ve yöntemlere göre hesaplanan alacak ve borç sendi reeskont gider ve gelirleri,
- * Kıdem tazminatı karşılığı olarak hesaplanan ve hesaba kaydedilen giderler,
- * Hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerini temsilen borsa değeri ile değerlemesinden doğan ve maliyet değeri ile borsa değeri arasındaki fark
- * Ayrılan her türlü borç ve gider karşılıkları (kullanılmayan izin karşılıkları, garanti karşılıkları, çevre karşılığı, vergi ve tazminat davaları için ayrılan karşılıklar, satış primi karşılıkları gibi),

Kullanılmamış Mali Zararlar Ve Vergi Avantajları

Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez.

Örnek:

- Şirketin 31 Aralık 2020 tarihi itibarı ile vergi kayıtlarında geçmiş yıllardan gelen 100,000 TL'lik birikmiş zararı vardır. Şirket'in önümüzdeki 5 sene boyunca tahmini kar-zarar projeksiyonu aşağıdaki gibidir;

2021: (45,000) TL zarar

2022 (25,000) TL zarar

2023 (20,000) TL zarar

2024(12.000) TL zarar

2025 (5.000) TL zarar

Geçerli vergi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

Bu şirketin 31 Aralık 2020 tarihli TFRS finansal tablolarında geçmiş yıl zararları üzerinden ayrılacak net ertelenmiş vergi varlığı olur mu diye baktığımızda, yanıt olmaz olur.

Çünkü şirketin gelecek 5 yılda dönem sonucu zararlar kapanmaktadır. Şirket'in bu vergi varlığından faydalanma olasılığı oldukça düşük, hatta bu verilere göre imkansızdır.

- Şirketin gelecek 5 yıl içinde 250.000 TL kar elde etmesinin muhtemel olması durumunda,

İndirilebilir geçici fark oluşur ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.

Bu kalem için $100.000 \text{ TL} \times \%20 = 20.000 \text{ TL}$ ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.

5.6.4. Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılacak Hesaplar

- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu) Tutarlarının Finansal Durum Tablosunda İzlenmesinde Kullanılacak Hesaplar

Ertelenmiş vergi varlığı, duran varlıklar arasında, Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kalemi ise uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde raporlanır. Yeni hesap planı taslağında bu kalemler için öngörülen hesaplar aşağıdaki gibidir:

289 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı

489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı

- Ertelenmiş vergi gelir / gider etkisinin izlenmesinde kullanılacak hesaplar

Sonuç hesaplarında:

69 Dönem Net Kâr Veya Zararı

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Veya Zararı

691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (–)

692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir/ Gider Etkisi (+)(–)

693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı

694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı Veya Zararı

695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (–)

696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir/ Gider Etkisi (–)

697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı Veya Zararı

698 -

699 Dönem Net Karı (Zararı)

Diğer kapsamlı gelirden ise :

809 Dönemde ortaya çıkan kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin vergiler ($\pm$)

819 Dönemde ortaya çıkan kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin vergiler

829 kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin vergiler yeniden değerlendirme düzeltmeleri

Yukarıdaki hesaplardan da görüleceği üzere, indirilebilen geçici farklar üzerinden hesaplanan cari dönemin ertelenmiş vergi varlığı tutarı “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabına kayıt edilirken, ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı “489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabına kayıt edilir. Ertelenmiş vergi gelir ve gider etkisi ise geçici farkın niteliğine uygun olarak sonuç hesaplarında yer alan, “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir/ Gider Etkisi (+)(-)” ya da “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir/ Gider Etkisi (+)(-)” hesabına kaydedilir. Geçici farklar, sonuç hesaplarına değil de öz kaynaklara kaydedilmiş bir gelir ve gider unsuru ise, cari dönemin hesaplanan ertelenmiş vergi gelir ve gider etkisi sonuç hesaplarına değil, diğer kapsamlı gelirden 809, 819 veya 829 nolu hesaplara kaydedilecek, birikilmiş tutarlar ise özkaynaklarda izlenecektir.

Ertelenmiş vergi yükümlülük ya da varlıkları bilanço tarihi itibarıyla yürürlükteki vergi oranları ve vergi mevzuatı dikkate alınarak geçici farklar üzerinden hesaplanır.

Cari döneme ait Ertelenmiş Vergi gelir/gider tutarları ait olduğu dönemde gelir tablosuna kaydedilir.

Bunun istisnaları aşağıdaki gibidir:

- Eğer bir işlem doğrudan diğer kapsamlı gelir olarak özkaynak altında muhasebeleştiriliyorsa vergi etkisi kar-zarara dahil edilmez Diğer kapsamlı gelire, diğer bir ifade ile özkaynaklar grubuna kayıt edilir.

- İşletme birleşmelerinden doğuyorsa kar-zarara dahil edilmez.

5.6.5. Ölçme (TMS 12 m 46-51)

Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanır. Örneğin; inşaat taahhüt işletmesinin Mali Karı (kurumlar vergisi matrahı) 100.000 TL, yürürlükteki Kurumlar vergisi oranı ise %20 ise, hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $100.000 \text{ TL} \times 0.20 = 20.000 \text{ TL}$ olur.

Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları (Yükümlülüğü) raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.

Örneğin, indirilebilir geçici farklar 80.000 TL, vergilendirilebilir geçici farklar 60.000 TL ise, uygulanan kurumlar vergisi oranı da %20 ise, cari dönemin ertelenmiş vergi varlığı tutarı, gelecek dönemlerde kar edileceği varsayımı ile $80.000 \text{ TL} \times 0.20 = 16.000 \text{ TL}$ ertelenmiş olur. $60.000 \text{ TL} \times 0.20 = 12.000 \text{ TL}$ ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü olur.

Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları genellikle yürürlükteki vergi oranları (ve vergi kanunları) kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) ilişkin açıklamaları yasalasınma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalasınma gerçekleşebilir. Bu gibi durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları (veya kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.

Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) ortalama vergi oranları

uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanır. (TMS 12. m 49) İşletme, ertelenmiş vergi borçlarını ve ertelenmiş vergi varlıklarını, varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı ve borçlarını defter değerleri ile ne şekilde ödeyeceği ile ilgili raporlama dönemi sonundaki beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplar.

5.6.6. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Finansal Tablolarda Gösterimi

Finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlükleri ayrı ayrı raporlanır, ancak aşağıdaki durumlarda iki kalem netleşerek tek kalem olarak raporlanabilir.

- Bu iki bakiyeyi netleştirmesine vergi mevzuatı izin veriyorsa ve
- Şirketin bu iki bakiyeyi netleştirme niyeti varsa ya da bu iki tutar aynı anda tahsil edilip/ödeme yapılacaksa

Özellikle eğer şirket sadece bir ülkenin vergi mükellefi ise başka ülkelerde vergi mükellefiyeti yoksa ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü netleştirilerek tek kalem olarak raporlayabilir.

Dipnotlarda Açıklanacak Bilgiler

Vergi Giderinin (gelirinin) ana unsurları ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır (TMS 12, m.79-82.)

- Dönem vergi gideri(geliri),
- Önceki dönem vergileri ile ilgili yapılan düzeltmeler,
- Cari dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,
- Vergi oranlarındaki değişiklikler,
- Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,
- Ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı,
- Muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler,
- Özkaynağa doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı,
- Vergi gideri (geliri) tutarı ile ve muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı,
- Ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı,
- Finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları,
- Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı,
- Ertelenmiş vergi varlıkları için ayrılan karşılıklar.

5.6.7. Örnekler

Borsaya kayıtlı NA inşaat işletmesiyle ilgili olarak dönem sonunda yapılan incelemede mali matrahın hesabında kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelir unsurları ile ilgili olarak muhasebe standartlarındaki defter değeri ile vergiye esas değer arasındaki farklar olarak TMS 12 kapsamında aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir: Cari dönemin Kurumlar vergisi oranı %20 olarak dikkatte alınmıştır. İşletme finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü netleştirerek

mahsup yaparak tek kalemdede raporlamaktadır. İşletmenin önceki dönemden devreden Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 20.000 TL'dir. Bu bilgilere göre şirketin cari dönem ertelenmiş vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü tutarlarını hesaplayalım:

Gelir/Gider Unsurları	Tutarı (TL)	Sürekli Farklar (TL)	İndirilebilir Farklar (TL)	Vergiye Tabi Farklar (TL)	Ertelenmiş Vergi Varlığı (TL) İF*%20	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (TL) VF*%20
VUK'da olmayan Satılan Hizmet Maliyeti	400.000	-	400.000	-	80.000	
VUK'da gelir olarak kaydedilmeyen İnşaat Sözleşme Gelirleri	600.000	-	-	600.000	-	120.000
Kıdem Tazminatı Karşılığı	260.000	-	260.000	-	52.000	-
Garanti Karşılıkları	120.000	-	20.000	-	4.000	-
Stok alışları ile ilgili vade farkları	80.000	-	80.000	-	16.000	-
VUK'a göre kabul edilmeyen Şüpheli Alacak Karşılıkları	40.000	-	40.000	-	8.000	-
VUK'a göre kabul edilmeyen Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	20.000	-	20.000	-	4.000	-
Gerçeğe Uygun Değer Azalışları	60.000	-	60.000	-	12.000	
Gerçeğe Uygun Değer Artışları	50.000	-	-	50.000		10.000
VUK a göre standartlarda daha az ayrılan amortisman giderleri	70.000		-	70.000	-	14.000
Standartlarda gelir olarak kaydedilen VUK'da olmayan gelir unsurları	150.000			150.000	-	30.000
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Diğer kapsamlı gelir)	100.000			100.000		20.000 Diğ. Kap. Gel.
Finansal Varlık Değerleme Artışı (Diğer kapsamlı gelir)	90.000			90.000		18.000 Diğ. Kap. Gel.
Vergi cezaları	30.000	30.000	-	-	-	-
Trafik cezaları	10.000	10.000	-	-	-	-
VUK'da kabul edilmeyen bağış ve yardımlar	20.000	20.000	-	-		
VUK'da hiçbir zaman gider olarak kabul edilmeyen çeşitli giderler	40.000	40.000	-	-	-	-
TOPLAM		40.000	880.000	1.060.000	176.000	212.000

- Dönem başı bilançosundaki Ertelenmiş Vergi Varlığı	20.000 TL.
- Vergiden önceki dönem karı	800.000 TL.
- Vergi oranı	%20
- Dönem karından hesaplanan yasal Kurumlar Vergisi Karşılığı	132.000 TL'dir.

Bu bilgilere göre inşaat işletmesinin;

a) TMS 12 standardına ya da BOB IFRS bölüm 23 göre; indirilebilir geçici farkları, vergilendirilebilir geçici farkları, sürekli farkları,

b) İşletmenin cari dönemdeki Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu)tutarını

c) Dönem sonu bilançosunda TMS 12 kapsamında raporlanacak ertelenmiş vergi varlığı(Yükümlülüğü) tutarını, (Net yöntem uygulanıyor Vergi Mükellefiyeti sadece Türkiye'de söz konusudur),

d) Kar/Zarar tablosunda raporlanacak ertelenmiş vergi gelir/gider etkisi tutarını ve Diğer kapsamlı gelirden (Özkaynaklarda) kaydedilecek ertelenmiş vergi gelir/ gider etkisi tutarını,

e) İşletmenin Kar/Zarar tablosunda raporlanacak dönem net karı tutarını hesaplayalım ve sunumunu gösterelim

f) Diğer kapsamlı gelir tablosunda ertelenmiş vergilerin sunumunu gösterelim ve

g) İlgili muhasebe kaydını yapalım.

Hesaplamalar:

a) - Ertelenmiş İndirilebilir Geçici Farklar	880.000 TL
- Ertelenmiş Vergilendirilebilir Farklar	1.060.000 TL
-Sürekli Farklar	40.000 TL

b) Cari dönem ertelenmiş vergi varlığı tutarı: 176.000 TL

Cari dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı: 212.000 TL

c) Net tutar 212.000-176.000= 36.000 TL Ertelenmiş vergi Yükümlülüğü

Cari dönem finansal durum tablosunda raporlanacak tutar pasifte 36.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür.

d) Kar zarar tablosunda raporlanacak ertelenmiş vergi gelir-gider etkisi tutarı, önceki dönemde raporlanan ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü iptal edilerek cari dönemde hesaplanan tutarı oluşturacak fark kadar olur. Diğer kapsamlı gelirden raporlanacak tutarlar bu tutardan indirilerek diğer kapsamlı gelirden raporlanır. Finansal durum tablosunda raporlanacak ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülük tutarı cari dönem hesaplamaları sonucunda bulunan tutar kadar olur.

Örneğimizde ,

Önceki dönemden gelen ertelenmiş vergi varlığı tutarı iptali	20.000 TL
Cari dönemin ertelenmiş vergi yükümlülüğü(net)	36.000 TL
TOPLAM ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	56.000 TL

Ancak bu tutardan diğer kapsamlı gelirden raporlanacak tutarın çıkartılması gerekir.

MDV değerlendirme artışlarından gelen diğer kapsamlı gelire ait tutarı	20.000 TL
Finansal varlık değerlendirme artışından gelen diğer kapsamlı gelir tutarı	18.000 TL
TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GELİRDE RAPORLANACAK	
ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	38.000 TL
KAR ZARAR TABLOSUNDA RAPORLANACAK	
ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ 56.000- 38.000=	18.000 TL

e) Kar zarar tablosunda raporlanacak dönem net karı aşağıdaki gibi sunulacaktır:

Vergiden Önceki sürdürülen Faaliyet Dönem Karı (Zararı)	800.000 TL
Vergi gideri	
Kurumlar vergisi karşılığı	(136.000) TL
Ertelenmiş vergi gider etkisi	<u>(18.000) TL</u>
Toplam vergi gideri	(154.000) TL
Sürdürülen Faaliyet Dönem Net karı	646.000 TL

f) Diğer kapsamlı gelir tablosunda sunum

Dönem karı

Diğer kapsamlı gelir:

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar

Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları	100.000 TL
--	------------

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelire ilişkin vergiler

Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları vergi etkisi	(20.000 TL)
--	-------------

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir

Net tutar: 100.000 -20.000=	80.000 TL
------------------------------------	------------------

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar

Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklardan

(borçlanma araçları) kazançlar/(kayıplar)	90.000 TL
---	-----------

Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelir yansıtılan finansal varlıklardan (borçlanma araçları) kazançlar / (kayıplar), vergi etkisi

(18.000) TL

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir

Net tutar 90.000-18.000=	72.000 TL
---------------------------------	------------------

g) İlgili muhasebe kayıtlarını yevmiye defterinde gösterelim:

(Yeni hesap planı taslağındaki hesaplar kullanılmıştır.)

/	
691 Dönem karı kurumlar vergisi karşılığı	136.000
370 Dönem karı kurumlar vergisi karşılığı	136.000
/	
692 Ertelenmiş Vergi Gelir/Gider etkisi	18.000
692.02 Gider etkisi	
809 Kar zar. yen sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı ertelenmiş gelir gider etkisi	20.000
819 kar zar yen sınıflandırılacak diğer kapsamlı Ertelenmiş gelir gider etkisi	18.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	20.000
489 Ertelenmiş vergi Yükümlülüğü	36.000
/	
690 Dönem kar /Zararı (sürdürülen faal. dönem karı)	800.000
691 Dönemin Kurumlar Vergisi Karş.	136.000
692 Ertelenmiş vergi gider etkisi	18.000
693 Sürdürülen faaliyet dönem net karı	646.000
/	

Yukarıdaki kayıtlardan da görüleceği üzere; Kar zarar sonuç hesaplarına, ertelenmiş vergi gider etkisi 18.000 TL kaydedilmiş, diğer kapsamlı gelire ait olan tutarlar kar zararda sınıflandırılmayacak grupta raporlanan yeniden değerlendirme artışlarına ait ertelenmiş vergi gider etkisi bu grupta, borçlanma araçlarından kaynaklanan finansal yatırımlarla ilgili değerlendirme artışlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisi ise kar zararda yeniden sınıflandırılacak grupta raporlanmıştır.

Finansal durum tablosunda ise netleştirme esasına göre sunum yapılması tercih edildiğinden sadece cari dönemin sonucu olan 489 Ertelenmiş Vergi yükümlülüğü hesabına kayıt yapılmış, önceki dönemden devreden ertelenmiş vergi varlığı da kapatılmıştır.

Tutarların finansal durum tablosunda gösterimi aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal durum tablosu

	cari dönem	önceki dönem
<i>Aktif: Duran varlıklar</i>		
Ertelenmiş vergi varlığı		20.000
Pasif-Uzun Vad. Yabancı Kay.		
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	36.000	
<i>Pasif- Öz kaynaklar</i>		
Kar zarardaYeniden sınıflandırılmayacak diğer Kapsamlı gelirler		
Birikmiş Maddi duran varlık değerlendirme artışları (net)	80.000	
Kar zarardaYeniden sınıflandırılacak diğer Kapsamlı gelirler		
Birikmiş finansal yatırımlar değer artışları (net)	72.000	

Kar zarar tablosunda sunum:	
Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kar	800.000
Sürdürülen faaliyetler vergi gelir/(gideri)	
- Dönem vergi gideri	(136.000)
- Ertelenmiş vergi gideri	(18..000)
Dönem karı	646.000

ÖRNEK 2.

Borsaya kayıtlı Uğur inşaat işletmesi ile ilgili olarak dönem sonunda yapılan incelemede TMS-12 kapsamında aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

İndirilebilir geçici farklar	190.000 TL
Vergilendirilebilir geçici farklar	140.000 TL
Sürekli farklar	50.000 TL
Dönem başı bilançosundaki	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	30.000 TL
Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü)	45.000 TL
Muhasebe Standartlarına göre hesaplanan Vergiden önceki dönem karı	300.000 TL
Etkin Vergi oranı	%20
Dönem karından hesaplanan yasal Kurumlar(Gelir) vergisi karşılığı	81.000 TL

Bu bilgilere göre, işletmenin dönem sonundaki bilançosunda TMS 12 kapsamında raporlanacak ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarlarını ve Kar/zarar tablosunda raporlanacak ertelenmiş gelir/gider etkisi tutarını ve net dönem karı/zararı tutarını hesaplayalım. İşletmenin yurt dışında da şirketleri olduğundan farklı vergi mükellefiyetleri vardır. Bu nedenle ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü kalemlerini netleştirmeden finansal durum tablosunda ayrı kalemler olarak sunmaktadır. Vergi oranı da etkin vergi oranı olarak %20 oranı kullanılmıştır.

Çözüm:

Farklar	Tutar	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
İndirilebilir Geçici Farklar	190.000	190.000X0.20= 38.000	---
Vergiye Tabi Geçici Farklar	140.000	-----	140.000X0.20= 28.000
Sürekli Farklar	50.000	-----	-----
Toplam		38.000	28.000

Değişim:

	Cari Dönem	Önceki Dönem	Fark
Ertelenmiş Vergi Varlığı	38.000	30.000	8.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	28.000	45.000	17.000
Net Fark	10.000	(15.000)	25.000

Yukarıdaki hesaplamalara göre; önceki dönemde net fark 15.000 TL yükümlülük iken, cari dönemde net fark 10.000 TL ertelenmiş vergi varlığıdır. Dönem kar zararına yansıtılacak ertelenmiş vergi gelir etkisi 25.000 TL'dir. Bu örnekte diğer kapsamlı gelirlerle ilgili herhangi bir ertelenmiş vergi gelir gider etkisi yoktur.

Ertelenmiş vergi varlığını ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ayrı ayrı raporlayan işletmelerde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

/	
289 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	8.000
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	17.000
692 Ertelenmiş Vergi Gelir /Gider Etkisi	25.000
692.01 Gelir etkisi	
Kurumlar vergisi tutarının kayıtlara alınması	
/	
691 Dönem karı yasal vergi karşılığı	81.000
370 Dönem karı üzerinden hesaplanan vergi	81.000
diğer yasal yükümlülük karşılıkları	
/	
690 Sürdürülen faal. dönem karı(Zararı)	300.000
692 01.Sür. faal. ertelenmiş vergi gelir etkisi	25.000
693 Sürdürülen faaliyetler dönem net karı (zararı)	244.000
691 Dönem karı yasal vergi karşılığı	81.000
/	

Finansal Tablolarda Sunum:

Finansal Durum Tablosu	Cari Dönem (TL)	Önceki Dönem (TL)
Aktif:		
Duran Varlıklar		
Ertelenmiş vergi Varlığı	38.000	30.000
Pasif		
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	28.000	45.000

Kar zarar tablosunda sunum:

Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kar	300.000
Sürdürülen faaliyetler vergi gelir/(gideri)	
- Dönem vergi gideri	(81.000)
- Ertelenmiş vergi gelir etkisi	25.000
Dönem karı	244.000

NOT: işletme ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü mahsup edip finansal tablolarda net tutarı göstermek isterse, (sadece Türkiye’de faaliyette bulunup sadece Türk Maliyesinin mükellefi ise) raporlama aşağıdaki gibi olur:

Finansal Durum Tablosu:

	Cari dönem	Önceki Dönem
Ertelenmiş Vergi Varlığı (38.000-28.000)	10.000 TL	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (45.000-30.000)		15.000

Cari Dönem Muhasebe Kaydı:

289 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	10.000	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	15.000	
692 Ertelenmiş Vergi Gelir /Gider Etkisi		25.000
692.01 Gelir etkisi		

Kar / Zarar tablosunda sunum aynı olur.:

Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kar	300.000
Sürdürülen faaliyetler vergi gelir/(gideri)	
- Dönem vergi gideri	(81.000)
- Ertelenmiş vergi gelir etkisi	25.000
Dönem karı	244.000

ÖRNEK 3

Borsaya kayıtlı olan ‘‘ NERGİZ İNŞAAT AŞ ‘‘ taahhüt işi yapmaktadır. Dönem sonunda yapılan incelemede TMS 12 kapsamında aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir:

İndirilebilir geçici farklar	165.000 TL
Vergilendirilebilir geçici farklar	95.000 TL
Sürekli farklar	150.000.TL
Vergiden önceki dönem karı	100.000 TL.
Vergi oranı	%20
Dönem karından hesaplanan yasal vergi karşılığı	64.000 TL
Önceki dönemden devreden ertelenmiş vergi varlığı	9.000 TL’dir

Şirket sadece Türkiye’de faaliyette bulunmaktadır, bu nedenle ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarını netleştirerek raporlamaktadır.

Bu bilgilere göre işletmenin dönem sonundaki bilançosunda TMS 12 kapsamında raporlanacak tutar ile gelir tablosunda raporlanacak ertelenmiş gelir/gider etkisi tutarını ve dönem net karı tutarını hesaplayınız.

Çözüm:**VGF>İGF ise Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü****İGF>VGF ise Ertelenmiş Vergi Varlığı oluşacaktır.****Örnekte ;**

Ertelenmiş Vergi Matrahı = (165.000-95.000) = 70.000 TL

Ertelenmiş Vergi Varlığı = (70.000X0,20)= 14.000 TL

Geçen dönemden devreden tutar 9.000 TL ertelenmiş vergi varlığı olduğuna göre, cari dönemde hesaba eklenecek tutar 14.000-9.000= 5.000 TL Ertelenmiş vergi gelir etkisi olarak kaydedilecektir.

Dönem Net Karı: 100.000-64.000+5.000= 41.000 TL olur.

Muhasebe Kaydı :

		/
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	5.000	
692 Ertelenmiş Vergi Gelir/Gider Etkisi	5.000	
692.01 Gelir etkisi		
		/

Finansal Durum Tablosunda Gösterim:

DURAN VARLIKLAR	Cari Dönem	Önceki Dönem
Ertelenmiş Vergi Varlığı	14.000 TL	9.000 TL

Kar/ Zarar Tablosunda Sunum:

Sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kar	100.000
Sürdürülen faaliyetler vergi gelir/(gideri)	
- Dönem vergi gideri	(64.000)
- Ertelenmiş vergi gelir etkisi	5.000
Dönem karı	41.000

ÖRNEK 4 Aşağıdaki kalemlerin TMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında İndirilebilir geçici fark olarak ertelenmiş vergi varlığı olarak mı işlem göreceğini ya da vergilendirilebilir geçici fark olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü mü olduğunu karşılıklarına yazalım:

- Ayrılan kıdem tazminatı karşılığı:** İndirilebilir Geçici Fark--, Ertelenmiş vergi Varlığı yaratır.
- Hisse senetlerinin borsa fiyatıyla(gerçeğe uygun değerle) değerlendirilmesinden ortaya çıkan ve kar zarara yansıtılan gerçeğe uygun değer artışları:** Vergilendirilebilir Fark, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Yaratır.
- İzleyen dönemlerde kar edileceği varsayımı ile cari dönemde indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları:** İndirilebilir Fark, Ertelenmiş vergi Varlığı yaratır.
- Cari dönemde ayrılan Garanti Karşılıkları:** İndirilebilir fark, ertelenmiş vergi varlığı yaratır.
- Muhasebe değeri vergiye esas değerden daha fazla olan yatırım amaçlı gayrimenkuller:** Vergilendirilebilir geçici fark, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü yaratır.

ÖRNEK 5

Borsada işlem gören bir inşaat işletmesinin finansal tabloları incelendiğinde ertelenmiş vergi ile ilgili aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir:

Finansal Durum Tablosu:

İşletme Ertelenmiş Vergi varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerini netleştirerek raporlamaktadır.

Cari dönem sonucunda finansal durum tablosunun pasifinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü aşağıdaki gibi raporlanmıştır. Aktifte Ertelenmiş vergi Varlık hesabı bulunmamaktadır.

	Cari Dönem	Önceki Dönem
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü[16]	3.762.413	5.181.002

Kar Zarar Tablosu:**SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ**

KARI/ZARARI	427.984	(-15.905.846)
Sürdürülen Faaliyetler vergi gideri/geliri		
- Kurumlar vergisi	0	0
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	1.375.124	326.089
SÜR. FAAL. DÖNEM KARI-ZARARI	1.803.108	(-15.579.757)

Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak

Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler -4.493.130. -4.536.595

Şirketin dipnotlarında Ertelenen vergi varlık ve Yükümlülükleriyle ilgili Aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

16. ERTELENEN VERGİ VARLIK / YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Geçici Farkın Nedeni (Cari dönem)	Geçici Fark	Vergi Varlığı	Vergi Yükü
Devam eden inşaat sözleşmelerinin etkisi	3.414.538	682.908	
Ertelenmiş faiz giderlerinin etkisi	-15.071	3.014	
Duran varlık değer düzeltmelerinin etkisi	3.693.468	738.694	
Duran varlık değerlemesinin etkisi (1)	15.118.594	3.023.719	
İştirak değerleme farkları	3.173.194	634.639	
Kullanılabilir mali zararların etkisi	-6.602.803	1.320.561	
Toplam	1.320.561	5.082.974	
Net Ertelenen Vergi Yükümlülüğü (5.082.974-1.320.561)		3.762.413	

Geçici Farkın Nedeni (Önceki Dönem)	Geçici Fark	Vergi Varlığı	Vergi Yüğü.
Devam eden inşaat sözleşmelerinin etkisi	1.848.815	369.763	
Ertelenmiş faiz giderlerinin etkisi	-33.459	6.692	
Duran varlık değer düzeltmelerinin etkisi	7.969.426	1.593.885	
Duran varlık değerlemesinin etkisi (1)	12.945.224	2.589.045	
İştirak değerlendirme farkları	3.108.086	621.617	
Toplam	0	5.181.002	
Net Ertelenen Vergi Yükümlülüğü (5.181002- 0)		5.181.002 TL.	

Şirketin mali zararlarının detayları aşağıdaki gibidir;

	Toplam	Son Kullanım Yılı
2015 Yılı Mali Zararı	1.618.398	2020
2016 Yılı Mali Zararı	5.249.689	2021
2017 Yılı Mali Zararı	2.234.141	2022
2018 Yılı Mali Zararı	12.641.238	2023
Toplam	21.743.466	

Şirketin birikmiş 21.743.466 TL birikmiş zararı bulunmaktadır. Ertelenen vergi varlığı ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması halinde muhasebeleştirilir. **Şirketin önümüzdeki yıllarda kullanılabilir mali zararı 6.602.803 TL'dir.**

Şirketin hesaplamaaya dahil edilmeyen ertelenen vergi varlığının detayları aşağıdaki gibidir;

Geçici Farkın Nedeni (31.12.2019)	Geçici Fark	Vergi Varlığı
Kıdem tazminatı karşılıklarının etkisi	402.820	80.564
Dava karşılıkları	279.589	55.918
Diğer alacak karşılıkları	-364.014	72.803
Finansal borç değerlendirme farkları	108.831	21.766
Mali zararın ertelenen vergi etkisi	-15.140.663	3.028.133
TOPLAM		3.259.184

(*) 5520 Sayılı Kurumlar Vergi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 1 bendi uyarınca sermaye şirketlerinin (Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) nakdi sermaye artışlarının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si (Halka açık şirketlerde %100'ü) sermaye artırımına ilişkin kararın tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak kaydıyla izleyen her bir dönem için ayrı ayrı olmak üzere Kurumlar Vergisi matrahından indirilir. Bu kapsamda, şirketin yapmış olduğu sermaye artırımından dolayı 2019 yılından itibaren başlamak üzere kullanabileceği 5.355.558 TL (**1.071.112 TL net**) vergi

indirim hakkı bulunmaktadır.

Şirketin beyan ettiği dipnotlardaki bilgiler değerlendirildiğinde; önümüzdeki dönemlerde şirketin Kurumlar vergisi açısından mali zarar edeceği beklentisi olduğundan, ertelenmiş vergi varlığı kalemleri hesaplamaya dahil edilmemiş, toplam mali zararların da **21.743.466 TL**lık kısmın yalnızca önümüzdeki yıllarda kullanılabilir mali zararın **6.602.803 TL** kısmı ertelenmiş vergi varlığı hesabında dikkate alınmış, **-15.140.663 TL** tutar dikkate alınamamıştır.

Özetle borsa şirketinin finansal durum tablosunda Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü tutarı:

5.181.002-3.762.413 = 1.418.589 TL azalmıştır. Bu tutarın;

1.375.124 TL’lik kısmı cari dönem kar zararının hesabında ertelenmiş vergi gelir etkisi olarak dikkate alınmış geriye kalan tutar ise diğer kapsamlı gelirdeki vergi tutarını azaltmıştır.

$1.418.589 - 1.375.124 = 43.465$ TL diğer kapsamlı gelirlerle ilgili ertelenmiş vergi gelir etkisidir.

Bu tutar, diğer kapsamlı gelirdeki ertelenmiş vergi gelir gider etkisinin cari dönem ve önceki dönem farkıdır. $4.553.624 - 4.493.130 = 43.465$ TL dir.

Cari dönemde işletme aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapmıştır;

/	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.418.589.
692 Ertelenmiş Vergi Gelir/ Gider Etkisi	1.375.124
692.01 Gelir Etkisi	
809 Kar zar. Yen sınıflandırılmayacak diğer	43.465
Kapsamlı ertelenmiş gelir gider etkisi	
/	

ÖRNEK 6

Bir inşaat işletmesinin cari dönem finansal durum tablosu verilerinin kayıtlı (muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş değeri) ve vergiye esas değeri TMS 12 ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplamadan önce aşağıdaki gibidir. İşletme TMS 12 standardını uygulamaktadır. Ertelenmiş vergi varlıkları ve vergi yükümlülüklerini netleştirerek tabloda sunmaktadır geçen yıldan devreden Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün(Borcunun) net tutarı 21.000 TL’dir.

Bu verileri kullanarak işletmenin geçici farklarını ve ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü hesaplayalım:

A işletmesi cari dönem finansal durum tablosu verileri

HESAPLAR	MUHASEBE STANDARTLARI DEĞERLEME İLKELERİNE GÖRE	VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME İLKELERİNE GÖRE
AKTİF HESAPLAR		
Nakit ve Nakit Benzerleri	8.000	8.000
Finansal Yatırımlar	54.000	90.000
Ticari Alacaklar	300.000	300.000
Ert.Vade Farkı Gelirleri (-)	<u>(30.000)</u>	<u>(10.000)</u>
Net Ticari Alacaklar	270.000	290.000
Diğer Alacaklar	18.000	18.000
Stoklar	190.000	200.000
Diğer Dönen Varlıklar	16.000	16.000
Finansal Duran Varlıklar	220.000	200.000
Maddi Duran Varlıklar	1.000.000	1.000.000
Birikmiş Amortismanlar	<u>(450.000)</u>	<u>(600.000)</u>
	<u>550.000</u>	<u>400.000</u>
Maddi Olmayan Duran Var.	180.000	200.000
Birikmiş Amortismanlar	<u>(40.000)</u>	<u>(80.000)</u>
	<u>140.000</u>	<u>120.000</u>
AKTİF TOPLAMI	1.466.000	1.342.000

PASİF HESAPLAR		
Finansal Borçlar Ertelenmiş Finansman gid.	56.000 (6.000) <u>50.000</u>	56.000
Ticari Borçlar Ertelenmiş Vade Farkı gid (Borç Reeskontları)(-)	100.000 (25.000) 75000	100.000 (15.000) 85.000
Dönemkarı Vergi Karşılıkları	35.000	35.000
Garanti karşılıkları	30.000	
Diğer Kısa Vadeli Yab. kaynaklar	14.300	14.300
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	45.000	-
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	21.000	
Diğer U. V. Yabancı Kaynaklar	10.000	10.000
Ödenmiş Sermaye	800.000	800.000
Geçmiş yıl kârları	200.700	367.000
Kar/zarardasınıflandırılmayan diğer kapsamlı gelir Finansal yatırımlar-fin riskten korunma kazançları	20.000	
Dönem Net Kârı	165.000	165.000
PASİF TOPLAMI	1.466.000	1.342.000

HESAPLAR	MUHASEBE STANDARTLARI DEĞERLEME İLKELERİNE GÖRE	VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME İLKELERİNE GÖRE	FARKLAR
AKTİF HESAPLAR			
Nakit ve Nakit Benzerleri	8.000	8.000	-
Finansal Yatırımlar	54.000	90.000	(36.000) (İGF)
Ticari Alacaklar	300.000	300.000	
Ert. Vade Farkı Gelirleri (-)	<u>(30.000)</u>	<u>(10.000)</u>	
Net Ticari Alacaklar	270.000	290.000	(20.000) (İGF)
Diğer Alacaklar	18.000	18.000	-
Stoklar	190.000	200.000	(10.000) (İGF)
Diğer Dönen Varlıklar	16.000	16.000	-
Finansal Duran Varlıklar	220.000	200.000	20.000 (VGF)
Maddi Duran Varlıklar	1.000.000	1.000.000	
Birikmiş Amortismanlar	<u>(450.000)</u>	<u>(600.000)</u>	
	<u>550.000</u>	<u>400.000</u>	150.000 (VGF)
Maddi Olmayan Duran Var.	180.000	200.000	
Birikmiş Amortismanlar	<u>(40.000)</u>	<u>(80.000)</u>	
	<u>140.000</u>	<u>120.000</u>	20.000 (VGF)
AKTİF TOPLAMI	1.466.000	1.342.000	

PASİF HESAPLAR			
Finansal Borçlar	56.000	56.000	6.000 (VGF)
Ertelenmiş Finansman gid.	<u>(6.000)</u>		
	<u>50.000</u>		
Ticari Borçlar	100.000	100.000	10.000 (VGF)
Ertelenmiş Vade Farkı gid (Borç Reeskontları)(-)	<u>(25.000)</u>	<u>(15.000)</u>	
	75000	85.000	
Vergi Karşılıkları	35.000	35.000	-
Garanti karşılıkları	30.000	-	30.000 (İGF)
Diğer Kısa Vadeli Yab. kaynaklar	14.300	14.300	-
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	45.000	-	45.000(İGF)
Ertelenmiş Vergi Borcu	21.000	-	-
Diğer U. V. Yabancı Kaynaklar	10.000	10.000	-
Ödenmiş Sermaye	800.000	800.000	-
Geçmiş yıl kârları	200.700	367.000	-
Kar zararda sınıflandırılmayan diğer kapsamlı gelir	20.000	-	
Dönem Net Kârı	165.000 (TMS 12 dikkatte alınmadan önceki kar)	165.000	-
PASİF TOPLAMI	1.466.000	1.342.000	

İşletmenin vergiden önceki muhasebe standartlarına göre hesaplanmış dönem karı 200.000 TL, mali kar (kurumlar vergisi matrahı)175.000 TL, Kurumlar vergisi oranı %20, hesaplanan kurumlar vergisi tutarı da (175.000X0.20) 35.000 TL'dir.

Finansal durum tablosundan hareketle hesapladığımız indirilebilir ve vergilendirilebilir farkların toplamı aşağıdaki gibidir:

Kalemler	İndirilebilir Farklar	Vergilendirilebilir Farklar	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş vergi Yükümlülüğü
Aktif Hesaplardan	66.000	190.000	13.200	38.000
Pasif Hesaplardan	75.000	16.000	15.000	3.200
Toplam	141.000	206.000	28.200	41.200

İşletme netleştirerek finansal tablosunda raporlandığı için:

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 41.200

Ertelenmiş Vergi Varlığı (28.200)

Cari dönemde raporlanacak

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 13 000 TL

FARK 21.000-13.000 = 8.000 TL

Bunun 12.000 TL si ertelenmiş vergi gelir etkisi olarak sonuç hesaplarına 4.000 TL'si de ertelenmiş vergi gider etkisi olarak diğer kapsamlı gelire kaydedilecektir.

Bu tutarın finansal duran varlıklardan gelen vergilendirilebilir geçici farka isabet eden tutarı $(20.000 \times 0.20) = 4.000$ TL kısmı diğer kapsamlı gelire raporlanan kar zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelire ait ertelenmiş vergi gider etkisi olan vergi tutarıdır.

KAR ZARAR TABLOSUNDA SUNUM: (DİĞER KAPSAMLI GELİR UNSURU HARİÇ)

Önceki dönem vergi yükümlülüğü 21.000 TL

Cari dönem(Diğer kapsamlı gelire raporlanan (13.000-4000) (9.000) TL

vergi Yükümlülüğü hariç) =

ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ 12.000 TL

NOT: Örnekte önceki dönem Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü tutarı 21.000 TL olduğu için ve bu dönemde bu tutarın 13.000 TL olması gerektiğinden aradaki fark ertelenmiş vergi gelir etkisi yaratmıştır. Bunun 4.000 TL lık kısmı diğer kapsamlı gelire ait ertelenmiş vergi gider etkisi olduğundan cari dönem karının ertelenmiş vergi gelir etkisi 12.000 TL olarak hesaplanmıştır

DÖNEM NET KARI: 177.000TL

Vergiden önceki dönem karı 200.0000 TL

Kurumlar vergisi (35.000) TL

Ertelenmiş Vergi Gelir etkisi 12.000 TL

Dönem Net karı 177.000 TL

DİĞER KAPSAMLI GELİRDE RAPORLANAN GELİR:**Kar zararda yeniden sınıflandırılmayacak****Finansal yatırımlar değerlendirme farkı 20.000 TL****Ertelenmiş vergi gider etkisi (4.000)****Konu ile ilgili yevmiye kayıtları**

/	
489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	8.000
809 Kar Zar. Yen Sınıflandırılmayacak Diğer	
Kapsamlı Ertelenmiş Vergi Gelir/ Gider Etkisi	4.000
809.02 Gider etkisi	
692 Ertelenmiş Vergi Gelir / Gider Etkisi	12.000
692.01 Ertelenmiş vergi gelir etkisi	

/

Dönem sonu finansal durum tablosunun verileri bu hesaplamadan sonra aşağıdaki gibi olacaktır:

AKTİF	
Nakit ve Nakit Benzerleri	8.000
Finansal Yatırımlar(net)	54.000
Ticari Alacaklar	300.000
Ertelenmiş faiz gelirleri(-)	(30.000)
Net Ticari Alacaklar	270.000
Diğer Alacaklar	18.000
Stoklar	190.000
Diğer Dönen Varlıklar	16.000
Dönen Varlıklar Toplamı	556.000
Finansal Duran Varlıklar	220.000
Maddi Duran Varlıklar	1.000.000
Birikmiş Amortismanlar	(450.000)
	550.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	180.000
Birikmiş Amortismanlar	(40.000)
	140.000
Duran Varlıklar	910.000
Aktif Toplamı	1.466.000

PASİF	
Finansal Borçlar	56.000
Ertelenmiş Faiz Giderleri(-)	(6.000)
Net	50.000
tutar	100.000
Ticari Borçlar	(25.000)
Ertelenmiş vade farkı Giderleri(-)	75.000
Net Ticari Borçlar	
Dönem Karı Vergi Karşılıkları	35.000
Garanti Karşılıkları	30.000
Diğer Kısa Vadeli Yabancı kaynaklar	14.300
Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Toplamı	204.300
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	45.000
Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü)	13000
Diğer Uzun Vadeli yabancı kaynaklar	10.000
Uzun vadeli Yabancı kay. Toplamı	68.000
Ödenmiş Sermaye	800.000
Geçmiş yıllar kârları	200.700
Kar zararda sınıflandırılmayan birikmiş diğer kapsamlı gelir	20.000
Finansal-yatırımlar öz kaynak araçları finansal riskten	(4.000)
korunma kazançları	16.000
Ertelenmiş vergi gider etkisi	
Dönem Net Kârı	
(200.000-35.000+12.000)	177.000
Öz Kaynaklar Toplamı	1.193.700
Pasif Toplamı	1.466.000

6. ÇALIŞMA SORULARI 1

1. Başkaları adına (özel veya kamu kurum ve kuruluşları ile şahıslara) ve hesabına, mülkiyeti başkalarına ait bir varlık üzerinde inşaat faaliyetini gerçekleştiren işletmelere hangi ad verilir?

- A) Yap-Sat inşaat işletmeleri
- B) İnşaat taahhüt işletmeleri
- C) KOİ işletmeleri
- D) Üretim işletmeleri
- E) Ticaret işletmeleri

2. Bir inşaatın tamamının yapı müteahhidi tarafından kendi ekipman ve işgücü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, işin işçilik, tesisat, havalandırma gibi belli bir kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen ve bu alanda uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilere hangi ad verilir?

- A) Müteahhit
- B) Yüklenici
- C) Taşeron
- D) İşveren
- E) Proje yöneticisi

3. Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçümlendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği proje adı aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Ön proje
- B) Kesin proje
- C) Uygulama projesi
- D) Tahmini proje
- E) İlk proje

4. Bir sözleşmeye dayalı olarak, yatırım ve hizmetlerin, projeye yönelik maliyet, risk ve getirilerinin, kamu ve özel sektör arasında dengeli bir şekilde paylaşılması yoluyla gerçekleştirilmesine ne ad verilir?

- A) Kamu Özel İşbirliği
- B) Özel Sektör Projeleri
- C) Kamu Sektörü Projeleri
- D) İktisadi Devlet Teşekkülleri
- E) Kamu İktisadi Kuruluşları

5. Muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eden kavram muhasebenin temel kavramlarından hangisidir?

- A) Tam Açıklama Kavramı
- B) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- C) İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- D) Önemlilik Kavramı
- E) Sosyal Sorumluluk Kavramı

6. İşletmenin süreklilik kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması muhasebenin hangi temel kavramı gereğidir?

- A) Dönemsellik Kavramı
- B) Süreklilik Kavramı
- C) İhtiyatlılık Kavramı
- D) Özün Önceliği kavramı
- E) Tam Açıklama kavramı

7. AB İnşaat işletmesi, uygulamış olduğu bir muhasebe politikasını ertesi dönem değiştirmiş, fakat cari döneme ait finansal tablolarında bu durum hakkında açıklama yapmamıştır. İşletme, böyle bir davranışla, muhasebenin hangi niteliksel özelliğine (muhasebe temel kavramlarına) aykırı işlem yapmıştır?

- A) Sosyal Sorumluluk ve Dönemsellik kavramı
- B) Dönemsellik kavramı
- C) Tutarlılık ve tam açıklama kavramı
- D) Süreklilik ve İhtiyatlılık kavramı
- E) Özün Önceliği ve Kişilik kavramı

8. Finansal tablolarda yer alan bilgileri tamamlayıcı ve açıklayıcı bilgi niteliği taşıyan ve bilgilerin anlaşılabilirliğini arttıran ve bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamaları ile ilgili veya muhasebeleştirilmek için gerekli nitelikleri taşımayan kalemler hakkındaki bilgiler finansal tablo kullanıcılarına nasıl sunulur?

- A) Karşılaştırmalı finansal tablolarda sunulur.
- B) Finansal tabloların dipnotu olarak sunulur.
- C) Gelir Tablosu içeriğinde sunulur.
- D) Bütün bilgiler Bilanço içeriğinde sunulur.
- E) Nakit Akış Tablosunda sunulur.

9. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, iş ve ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında yeterli bilgi sahibi olan ve bu bilgileri de makul bir seviyede dikkatli olarak inceleme isteğine sahip kullanıcılar tarafından anlaşılabilirlik şeklinde sunulması, finansal tablolardaki bilgilerin hangi niteliksel özelliğini ifade eder?

- A) İhtiyaca Uygun
- B) Karşılaştırılabilir
- C) Güvenilir
- D) Anlaşılabilirlik
- E) Önemlilik

10. Önemli bir hata ve önyargı içermeyen ve bekleneni gerçeğine uygun olarak temsil eden bilginin temel niteliksel özelliği aşağıdakilerden hangisine uygundur?

- A) İhtiyaca uygun
- B) Güvenilir
- C) Zamanında sunum
- D) Anlaşılabilir
- E) Karşılaştırılabilir

11. Aşağıdakilerden hangisi finansal bilgilerde bulunması gereken niteliksel özelliklerinden değildir?

- A) Anlaşılabilir olma
- B) İhtiyaca uygun olma
- C) Bölümlenebilir olma
- D) Karşılaştırılabilir olma
- E) Güvenilir olma

12. Satın alınan inşaat malzemelerinin maliyet fiyatı 55.000 TL, satış fiyatları ise 67.000 TL'dir. Muhasebeci bu stok kalemlerini satın aldığı anda kayıtlara 55.000 TL üzerinden kayıt etmiştir. Muhasebeci bu kaydı muhasebenin hangi temel kavramına uygun olarak kayıt etmiştir?

- A) Tahakkuk esasına
- B) Maliyet Bedeli kavramına
- C) Özün Önceliği kavramına
- D) Dönemsellik kavramına
- E) Tutarlılık kavramına

13. A İnşaat işletmesinin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tablonun adı aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Finansal Durum Tablosu
- B) Kar-Zarar Tablosu
- C) Nakit Akış Tablosu
- D) Özkaynaklar Değişim Tablosu
- E) Kar Dağıtım Tablosu

14. Aşağıda sıralanan özellikler neyi tanımlar?

- Varlığın; işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi bekleniyorsa;
- Varlık özellikle alım-satım amacıyla elde bulunduruluyorsa;
- Varlığın, raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi bekleniyorsa veya
- Varlığın, kullanımında kısıtlama bulunmayan nakit ve nakit benzeri varlıklar olması.

- A) Duran Varlıkları
- B) Dönen Varlıkları
- C) Maddi Duran Varlıkları
- D) Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- E) Finansal Yatırımları

15. Bilanço düzenleme tarihinde tahsili şüpheli duruma düşen alacaklar için karşılık ayrılması muhasebenin hangi temel kavramı gereğidir?

- A) Süreklilik kavramı
- B) Dönemsellik kavramı
- C) Kişilik kavramı
- D) Tutarlılık kavramı
- E) İhtiyatlılık kavramı

16. Maddi duran varlıklar bir inşaat işletmesinin finansal durum tablosunun hangi bölümünde raporlanır?

- A) Duran Varlıklar
- B) Finansal Duran Varlıklar
- C) Dönen Varlıklar
- D) Öz Kaynaklar
- E) Yabancı Kaynaklar

17. Aktif toplamı 180.000.000 TL, Duran Varlıklar toplamı 120.000.000 TL, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar toplamı 40.000.000 TL, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar toplamı 60.000.000 TL olan inşaat işletmesinde, Özkaynaklar toplamı aşağıdakilerden hangisidir?

- A) 60.000.000 TL
- B) 120.000.000 TL
- C) 140.000.000 TL
- D) 80.000.000 TL
- E) 180.000.000 TL

18. Yıllara yaygın inşaat işleri yapan bir taahhüt firması belediye adına yaptığı köprü inşaatına ilişkin harcamaları cari dönemde hangi maliyet hesabında izler?

- A) 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabında
- B) 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabında
- C) 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında
- D) 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında
- E) 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabında

19. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri yapan işletme için arsa maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Arsa karşılığı verdiği daire ve işyerlerinin inşaat maliyetidir
- B) Arsanın gerçeğe uygun değeridir
- C) Arsanın satış değeridir.
- D) Arsanın ve işyerinin kira gelirlerinin bugünkü değeridir.
- E) Arsanın rayiç bedelidir.

20. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'nin altındaki konutlarda katma değer vergisi (KDV) oranı yüzde kaçtır?

- A) 1
- B) 8
- C) 10
- D) 18
- E) KDV'den istisnadır.

21. Gelir vergisi mükellefi bir inşaat firması 2017 yılında başlamış olduğu yap/sat türü inşaat işini 2018 yılında tamamlamış ve bağımsız bölümlerin tamamını aynı yılda satmıştır. Sattığı birimlerin bir kısmını kredili satmış ve bedelin tamamını 2020 yılında tahsil edecektir. Satıştan elde edilen ticari kazanç hangi yılın geliri sayılacaktır?

- A) 2020
- B) 2019
- C) 2018
- D) 2017

22. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ödenen hakediş bedelleri üzerinden yüzde kaç gelir vergisi stopajı kesintisi yapılır?

- A) %1
- B) %2
- C) %3
- D) %4
- E) %5

23. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi uyarınca inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihini tanımlayan cümle aşağıdakilerden hangisidir?

A) Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde ilk avansın alındığı tarih, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

B) Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde ilk avansın alındığı tarih, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı ve hakedişin alındığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

C) Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde ilk hakedişin alındığı tarih, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde geçici kabulün yapıldığı veya işin fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

D) Gerek geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde gerekse geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde sözleşmede belirlenen hakediş tutarının alındığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

E) İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

24. Kamu özel işbirliği tanımına uygun olmayan açıklama aşağıdakilerden hangisidir?

A) Kamu otoritesi ile varlıklardan ziyade hizmet sunumuna odaklanan özel bir ortak arasındaki uzun vadeli bir sözleşme

B) Özellikle projeyi tasarlamak, inşa etmek, işletmek / sürdürmek ve / veya finanse etmek bakımından belirli proje risklerinin özel ortağa aktarılması

C) Proje girdilerinden ziyade proje çıktılarının spesifikasyonu üzerine odaklanan, proje için tüm yaşam döngüsü etkilerini hesaba katan sözleşmeler

D) İki kamu ortaklığı arasında yapılan hizmet sunumuna odaklanan uzun vadeli sözleşmeler

E) Özel ortağa aktarılan riskleri desteklemek için özel finansman uygulaması (sıklıkla "proje finansmanı") sağlayan sözleşmeler

25. Elektrik enerjisi santrallerinin üretim şirketleri mülkiyetlerinde kurulmalarını, işletilmelerini, üretilen elektrik enerjisinin belirlenecek esas ve usuller çerçevesinde satışını içeren model aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Finansal Kiralama Modeli.
- B) Yap İşlet Modeli
- C) Yap Kiralama Devret Modeli
- D) İşletme Hakkı Devri Modeli
- E) Faaliyet Kiralaması Modeli

26. İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini içeren sözleşmeler aşağıdaki modellerden hangisini tanımlar?

- A) Yap-İşlet-Devret Modeli
- B) Yap İşlet modeli
- C) İşletme Hakkı Devri Modeli
- D) Yap Kiralama Devret Modeli
- E) Finansal Kiralama Modeli

27. Bir mal veya hizmetin alınması için mal teslim edilmeden veya hizmet ifa edilmeden önce bunların bedellerine mahsuben yapılan ödemeye ne isim verilir?

- A) Avans
- B) Hasılat
- C) Gider Tahakkuku
- D) Peşin Ödenmiş Gider
- E) Gider

28. İnşaat sahibinin ihale yoluyla inşaat işini yapmak için istekli yüklenicilerden, ihaleye katılabilmeleri ve tekliflerinde ciddi olduklarını gösterebilmek amacıyla, istekli tarafından teklif edilen bedelin %3'ünden az olmamak üzere, ihaleye katılan tüm istekliler tarafından belirlenecek para, teminat mektubu veya kamu senetlerine ne isim verilir?

- A) Kesin Teminat
- B) Geçici Teminat
- C) Sürekli Teminat
- D) Verilen Avans
- E) Maliyet

29. Geçici kabulden sonra sözleşmelerde ve ihale dokümanında belirtilen süre sonunda veya öncesinde işin tamamlanması ile yapı müteahhidinin, inşaat sahibine başvurarak Kesin Kabul Tutanağı'nı onaylatması ve inşaat işini teslim etmesi sürecine ne isim verilir?

- A) Kısmi Kabul
- B) Geçici Kabul
- C) Kesin Kabul
- D) Tam Kabul
- E) Geçici Teslim

30. Güneş İnşaat işletmesi kendi namına inşaat yapıp satmaktadır. Konutların inşaatı için Kasım ayında 400.0000 TL tutarında demir kullanılmıştır. Bu bilgilere göre yapılması gereken yevmiye kaydına göre aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

- A) 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma hesabı borçlandırılır.
- B) 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı borçlandırılır.
- C) 150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı alacaklandırılır.
- D) 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı borçlandırılır.
- E) 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı borçlandırılır.

31. Özel inşaat işleriyle uğraşan bir inşaat şirketi kendi adına yapıp sattığı daireler için dönem içinde, 1.600.000 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri, 600.000 TL Direkt İşçilik Gideri, 1.400.000 TL Genel Üretim Giderleri ve 800.000 TL Genel Yönetim Giderleri yapmıştır. Şirket dönem sonunda inşaatı tamamlamış ve 10 daire yapmıştır. Dairelerin birim maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?

- A) 440.000 TL
- B) 360.000 TL
- C) 220.000 TL
- D) 300.000 TL
- E) 280.000 TL

32. A inşaat şirketine yaptığı inşaatla ilgili olarak inşaatı yaptıran B İşletmesi tarafından 1.000.000 TL hakediş ödenmiştir. Hakediş tutarını ödeyen B işletmesinin sorumlu sıfatıyla yapacağı stopaj tutarı kaç TL olur?

- A) 30.000 TL
- B) 40.000 TL
- C) 50.000 TL
- D) 100.000 TL
- E) 200.000 TL

33. Aşağıdaki cümlelerden yanlış olanı işaretleyiniz.

- A) Kendi nam ve hesabına yapılan inşaatlar özel inşaatlardır.
- B) İşletmelerin, özel kişiler ve kamu kurum-kuruluşları adına, bir bedel karşılığı üstlenerek yaptıkları inşaat işleri taahhüt şeklindeki inşaatlardır.
- C) Gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.
- D) Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarım taahhüt işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir.
- E) Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarım taahhüt işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar özel hükümlere göre vergilendirilir.

34. Aşağıdaki cümlelerden yanlış olanı işaretleyiniz.

- A) Satın alınan binanın yıkılarak yerine yenisinin yapılması durumunda; arsanın tesviyesinden oluşan giderlerin inşaatın maliyet bedeline eklenmesi gerekir.
- B) Yıkımda ortaya çıkan hurdaların satılması halinde satış bedelinin yeni yapılan binanın maliyetinden düşülmesi gerekir.
- C) Arsanın miras-hibe yoluyla edinilmesi durumunda arsanın maliyet bedeli emsal bedel esasıyla değerlendirilir.
- D) Arsa VUK'a göre gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilerek inşaat maliyetine dahil edilir.
- E) Arsa VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilerek inşaat maliyetine eklenir.

35. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde aşağıdaki cümlelerden yanlış olanı işaretleyiniz.

- A) Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde müteahhit; başkalarına ait arsa üzerine inşa edilecek bağımsız birimlerden bir bölümünü arsa payı karşılığı arsa sahibine teslimini taahhüt eder.
- B) Arsa üzerine belirlenen proje ve mahal listesine uygun olarak inşaatı yapmayı üstlenir.
- C) İnşa edilen bağımsız birimler müteahhit için mamul niteliğindedir.
- D) Satışın gerçekleştiği dönemde satış rakamı ile maliyet bedeli arasındaki kazanç vergilendirilir.
- E) Arsa payı karşılığı inşaat işlerinden elde edilen kazanç vergiden muaftır.

36. İnşaat taahhüt şirketlerinin başkaları adına yıllara yaygın olarak yaptıkları inşaat işleri için yaptıkları harcamaların peşin ödenen tutarları inşaat şirketinin nakit akış tablosunun hangi bölümünde raporlanır?

- A) İşletme faaliyetleri bölümünde nakit çıkışı olarak raporlanır.
- B) İşletme faaliyetleri bölümünde nakit girişi olarak raporlanır.
- C) Yatırım faaliyetleri bölümünde nakit girişi olarak raporlanır.
- D) Yatırım faaliyetleri bölümünde nakit çıkışı olarak raporlanır.
- E) Finansman faaliyetleri bölümünde nakit çıkışı olarak raporlanır.

37. Aşağıdaki cümlelerden yanlış olanı işaretleyiniz

- A) Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman giderleri inşaatlara eşit olarak dağıtılır.
- B) Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde inşaatlarda kullanılan amortisman tabii maddi duran varlıklara ait hesaplanan amortisman giderleri, ilgili varlığın inşaatla kullanım gün sayısına göre inşaatlara dağıtılır.
- C) Amortisman giderleri tutarı ilgili varlığın faydalı ömrüne göre hesaplanır.
- D) Uluslararası muhasebe standartlarında amortisman tutarının hesabında kıst esası uygulanır.
- E) Maddi duran varlıklara amortisman ayırımı, varlık kullanılmaya başlandığında başlanır.

38. İnşaat işletmelerinin inşaat projelerini finanse etmek için bankalardan aldıkları kredi tutarı nakit akış tablosunun hangi bölümünde raporlanır?

- A) İşletme faaliyetleri bölümünde nakit çıkışı olarak raporlanır.
- B) İşletme faaliyetleri bölümünde nakit girişi olarak raporlanır.
- C) Yatırım faaliyetleri bölümünde nakit girişi olarak raporlanır.
- D) Finansman faaliyetleri bölümünde nakit girişi olarak raporlanır.
- E) Finansman faaliyetleri bölümünde nakit çıkışı olarak raporlanır.

39. Aşağıdakilerden hangisi Asgari İşçilik incelemelerindeki beklenen amaçlarından değildir?

- A) İlgili işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun biçimde yürütülmesini izlemek
- B) Kayıt dışı ile mücadelede etkin denetimi sağlamak
- C) İnşaat işlerindeki işin tamamlanma oranlarını belirlemek
- D) Sosyal güvenliğin önemini kavratmak ve güvenini tesis etmek
- E) SGK prim kaybı ile haksız rekabeti önlemek ve bu konudaki bilinci artırmak

40. Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan bağımsız birimlerin tesliminde, emsal bedel (arsa payı dahil) maliyet bedeli esasına göre tespit edilir. Katma değer matrahının tespitinde müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği daireler ile kendi kullanımına tahsis ettiği daireler için keseceği faturalara yazmak üzere emsal bedeli bulmak için maliyet bedeline ilave edilecek oranlar aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel bulunur.
- B) Maliyet bedeline toptan satışlar için %10, perakende satışlar için %15 ilave etmek suretiyle emsal bedel bulunur.
- C) Maliyet bedeline toptan satışlar için %8, perakende satışlar için %15 ilave etmek suretiyle emsal bedel bulunur.
- D) Maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel bulunur.
- E) Maliyet bedeline toptan satışlar için %15, perakende satışlar için %8 ilave etmek suretiyle emsal bedel bulunur.

CEVAP ANAHTARI 1

1.	B		11.	C		21.	C		31.	B
2.	C		12.	B		22.	C		32.	A
3.	B		13.	A		23.	E		33.	E
4.	A		14.	B		24.	D		34.	D
5.	E		15.	E		25.	B		35.	E
6.	A		16.	A		26.	A		36.	A
7.	C		17.	D		27.	A		37.	A
8.	B		18.	C		28.	B		38.	D
9.	D		19.	A		29.	C		39.	C
10.	B		20.	A		30.	D		40.	A

7. ÇALIŞMA SORULARI 2

1. İşletmenin elde bulundurduğu makinelerin aktife giriş değerleri 100.000 TL'dir. Söz konusu makinelerin bugüne kadar ayrılmış birikmiş amortisman toplamı 40.000 TL'dir. İşletme maddi duran varlıklarını maliyet bedeli ile değerlemektedir. Dönem sonunda yapılan envanter çalışmalarında söz konusu makinenin kullanımından sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri yani makinenin kullanım değeri 35.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu bilgilere göre, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine göre, makinelerin bilançodaki net tutarı aşağıdakilerden hangisidir?

- a) 35.000 TL b) 60.000 TL c) 100.000 TL d) 25.000 TL

2. Maliyet tutarı 500.000 TL, faydalı ömrü 10 yıl olan bir makine için normal amortisman yöntemine göre ayrılacak yıllık amortisman gideri tutarı aşağıdakilerden hangisidir?

- a) 500.000 TL b) 100.000 TL c) 50.000 TL d) 10.000 TL

3. Dönem içinde yapılmakta olan fabrika binası inşaatı için alınan krediyle ilgili olarak yıllık 200.000 TL faiz ödenmiştir. İnşaat devam etmektedir. Faiz giderleri nasıl muhasebeleştirilmelidir? Aşağıdaki cevaplardan doğru olanı işaretleyiniz.

- a) Faiz giderleri satışların maliyeti içerisine kaydedilmelidir.
b) Faiz giderleri 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmelidir.
c) Faiz giderleri Yapılmakta Olan Yatırımlar (Bina inşaatı) hesabına kaydedilmelidir.
d) Faiz giderleri Ertelenmiş Faiz Giderlerine kaydedilmelidir.
e) Faiz giderleri Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hesabına kaydedilmelidir.

4. Bir işletme Sağlık Bakanlığı'na bir hastane yapmak için bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşme geliri 200 milyon TL olarak imzalanmıştır. Sözleşmede hastanenin beklenen toplam maliyeti 150 milyon TL olarak hesaplanmıştır. Şirket dönem içinde hastane inşaatına 50 milyon TL harcamıştır. TFRS 15 Standardına göre kayıt tutan işletme hasılat kaydında girdi yöntemini kullanarak maliyet kriterine göre hesaplamalarını yapmaktadır. Cari dönem sonunda şirketin hastane inşaatı için kayıt edeceği hasılat tutarı ve satılan hizmet maliyeti tutarı aşağıdakilerden hangisidir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Döneme ilişkin Hasılat tutarı 200 milyon TL, Sat. Hiz. Maliyeti tutarı 150 Milyon TL'dir.
b) Döneme ilişkin Hasılat tutarı 66,6 milyon TL, Sat. Hiz. Maliyeti tutarı 50 Milyon TL'dir.
c) Döneme ilişkin Hasılat tutarı 49,5 milyon TL, Sat. Hiz. Maliyeti tutarı 50 Milyon TL'dir.
d) Döneme ilişkin Hasılat tutarı 66,6 milyon TL, Sat. Hiz. Maliyeti tutarı 49,5 Milyon TL'dir.
e) İş tamamlanmadığı için döneme hasılat kaydı yapılmayacaktır.

5. Bir işletme Millî Eğitim Bakanlığı ile bir okul inşaatını yapmak üzere sözleşme imzalamıştır. Sözleşme koşullarına göre İnşaat en geç üç yıl içinde tamamlanacaktır. Sözleşme, maliyet artı kâr sözleşmesi niteliğindedir. Kâr oranı %20 olarak belirlenmiştir. Dönem içinde işletme okul inşaatı ile ilgili olarak 5.000.000 TL harcama yapmıştır. Dönem içinde alınan hakediş tutarı 3.000.000 TL'dir. İşletme Türkiye Muhasebe Standartları'na göre kayıt tutmaktadır. Bu bilgilere göre aşağıdaki cümlelerden hangisi işletmenin durumuna uygundur. Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Döneme kaydedilecek hasılat tutarı 5.000.000 TL'dir
- b) Döneme kaydedilecek hasılat tutarı 1.000.000 TL'dir
- c) Döneme kaydedilecek hasılat tutarı 3.000.000 TL'dir
- d) Döneme kaydedilecek hasılat tutarı 4.000.000 TL'dir
- e) Döneme kaydedilecek hasılat tutarı 6.000.000 TL'dir

6. Bir işletme Millî Eğitim Bakanlığı ile bir okul inşaatını yapmak üzere sözleşme imzalamıştır. Sözleşme koşullarına göre İnşaat en geç üç yıl içinde tamamlanacaktır. Sözleşme, maliyet artı kâr sözleşmesi niteliğindedir. Kâr oranı %20 olarak belirlenmiştir. Dönem içinde işletme okul inşaatı ile ilgili olarak 5.000.000 TL harcama yapmıştır. Dönem içinde alınan hakediş tutarı 2.000.000 TL'dir. İşletme Türkiye Muhasebe Standartları'na göre kayıt tutmaktadır. Bu bilgilere göre dönem sonunda Finansal durum tablosunda okul inşaatı ile ilgili olarak raporlanacak "Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar" tutarı kaç TL olur? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) 2.000.000 TL
- b) 5.000.000 TL
- c) 6.000.000 TL
- d) 4.000.000 TL
- e) 3.000.000 TL

7. Yıllara yaygın iş yapan bir müteahhit Toplu konutla bir sözleşme imzalayarak Malatya şehrinde iki etaplı konut projesi inşa etmek üzere bir sözleşme imzalamıştır. Her etabın inşaat sözleşmesi ayrı olarak imzalanmıştır. Önce birinci etap tamamlanacak daha sonra da ikinci etaba geçilecektir. Birinci etapta 100 daire, ikinci etapta da 200 daire yapılacaktır. Proje maliyetleri birinci etap için 2.000.000 TL, Proje geliri 2.400.000 TL olarak belirlenmiştir. İkinci etabın sözleşme maliyetleri 4.000.000 TL, proje geliri de 4.800.000 TL olarak belirlenmiştir. Dönem sonunda Hizmet üretim maliyeti hesabında biriken maliyet toplamı 1.200.000 TL'dir. Ancak bunun 200.000 TL'si gelecek yıllarda yapılacak ikinci etap için harcanan temel dökme maliyetleridir. Bu duruma göre birinci yıl sonu itibarı ile birinci etabın tamamlanma düzeyi % kaçtır? Hasılatı kaydedilecek tutar ile satılan hizmet maliyetine kaydedilecek tutar kaç TL'dir? Aktifleştirilmesi gereken herhangi bir tutar var mıdır? Aşağıdaki cevaplardan doğru cevabı işaretleyiniz.

- | | |
|---|--------------|
| a) Tamamlanma yüzdesi: | %50 |
| Hasılatı kaydedilecek tutar: | 1.200.000 TL |
| Satılan Hizmet maliyetine kaydedilecek tutar: | 1.000.000 TL |
| Aktifleştirilecek tutar (Peşin Ödenmiş Giderler): | 200.000 TL |
| b) Tamamlanma yüzdesi: | %60, |
| Hasılatı kaydedilecek tutar: | 1.200.000 TL |
| Satılan Hizmet maliyetine kaydedilecek tutar: | 1.440.000 TL |
| Aktifleştirilecek tutar (Peşin Ödenmiş Giderler): | 200.000 TL |

c) Tamamlanma yüzdesi:	%50
Hasıllata kaydedilecek tutar:	1.200.000 TL
Satılan Hizmet maliyetine kaydedilecek tutar:	1.200.000 TL
Aktifleştirilecek tutar (Peşin Ödenmiş Giderler):	- TL
d) Tamamlanma yüzdesi:	%50
Hasıllata kaydedilecek tutar:	2400.000 TL
Satılan Hizmet maliyetine kaydedilecek tutar:	1.000.000 TL
Aktifleştirilecek tutar (Peşin Ödenmiş Giderler):	200.000 TL
e) Tamamlanma yüzdesi:	%50,
Hasıllata kaydedilecek tutar:	2.400.000 TL
Satılan Hizmet maliyetine kaydedilecek tutar:	1.200.000 TL
Aktifleştirilecek tutar (Peşin Ödenmiş Giderler):	200.000 TL

8. Bir inşaat şirketi belediyeye bir köprü yapmak üzere anlaşmıştır. Köprü belediyeye 600.000 TL'ye yapılacaktır. Fiyatın değiştirilmesi mümkün değildir. Sözleşme tarihinde beklenen maliyet 450.000 TL'dir. İnşaata başladıktan sonra yapılan maliyetler 350.000 TL'dir. İnşaatin henüz %50'si tamamlanmıştır. Köprü inşaatının toplam maliyetinin 700.000 TL olacağı hesap edilmektedir. Bu verilere göre ayrılması gereken ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme karşılık tutarı kaç TL olur hesaplayınız. Aşağıdaki doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Ayrılacak karşılık tutarı 150.000 TL'dir.
- b) Ayrılacak karşılık tutarı 100.000 TL'dir.
- c) Ayrılacak karşılık tutarı 250.000 TL'dir.
- d) Ayrılacak karşılık tutarı 125.000 TL'dir.
- e) Ayrılacak karşılık tutarı 350.000 TL'dir.

9. A işletmesi inşa ettirdiği bir fabrika binası için 5 yıl vadeli 5.000.000 TL kredi almıştır. Kredinin toplam faiz yükü 500.000 TL'dir. İşletme binayı üçüncü yılda tamamlayıp kullanıma açmıştır. Varlık maliyetine yüklenecek faiz gideri tutarı TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına ve TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre kaç TL'dir? Aşağıdaki cevaplardan doğru olanı işaretleyiniz.

- a) 500.000 TL
- b) 100.000 TL
- c) Varlık maliyetine faiz gideri dahil edilmez.
- d) 300.000 TL
- e) 200.000 TL

10. X İşletmesi peşin fiyatı 450.000 TL üç ay vadeli fiyatı 480.000 TL olan (30.000 TL faiz) değerinde bir makine satın almıştır. Peşin ödenen KDV 68.000 TL'dir. Alımı takiben oluşan maliyetler, makinenin taşınması gideri 18.000 TL montaj ve kurulum gideri 24.500 TL ve makinenin nasıl çalıştırılacağına ilişkin personele verilen eğitim gideri 3.000 TL'dir. Montaj ve kurulum 20 günde gerçekleşmiş ve daha sonra makinenin çalışır duruma getirilmesi ile doğrudan yapılan testle ilgili maliyetler 5.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Makinenin aktife giriş maliyet tutarı aşağıdakilerden hangisidir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) 497.500 TL
- b) 500.500 TL
- c) 568.500 TL
- d) 530.500 TL
- e) 598.500 TL

11. İşletme yönetimi; maddi duran varlıklarda izlenen kullanım amaçlı elde tutulan bir binanın kiraya verilmek suretiyle kullanılmasına karar vermiştir. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle ölçmektedir. Binayla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

Maliyet değeri 2.000.000 TL, Birikmiş Amortismanı 300.000 TL, Net Değer 1.700.000 TL, Gerçeğe uygun değer ise 2.400.000 TL'dir. "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardı kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul hesabına aktarılacak tutar aşağıdakilerden hangisidir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) 1.700.000 TL
- b) 2.000.000 TL
- c) 300.000 TL
- d) 2.400.000 TL
- e) 2.100.000 TL

12. Yıllara yaygın iş yapan bir şirket, okul inşaatına başlamıştır. Okul inşaatının proje maliyetleri 10.000.000 TL, Proje geliri de 14.000.000 TL olarak belirlenmiştir. İnşaat sözleşmesi bu bilgilere göre düzenlenmiştir. Dönem içinde inşaat için yapılan harcamalar tutarı 6.000.000 TL'dir. İşletme kârın ölçümünde "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Standardı kapsamında işin tamamlama yüzdesine göre hesaplamaktadır. İşin tamamlanma düzeyi maliyet kriteri uygulanarak belirlenmektedir. Bu bilgilere göre cari dönem okul inşaatından sağlanan brüt satış kârı aşağıdakilerden hangisidir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Cari dönem brüt kârı 2.400.000 TL
- b) Cari dönem brüt kârı 8.400.000 TL
- c) Cari dönem brüt kârı 4.000.000 TL
- d) Cari dönem brüt kârı 8.000.000 TL
- e) Okul inşaatı bitmediği için cari dönemde hasılat oluşmamıştır.

13. Kiraya vermek ya da değer artış kazancı elde etmek için elde bulundurulmuş gayrimenkuller finansal durum tablosunun hangi grubunda raporlanır? Doğru cevabı işaretleyiniz

- a) Binalar grubunda
- b) Maddi Duran Varlıklar grubunda
- c) Maddi Olmayan Duran varlıklar grubunda
- d) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller grubunda
- e) Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar grubunda

14. İşletme kiraya vermek üzere bir bina inşaatına başlamıştır. Bina inşası için harcanan cari dönem giderleri 2.000.000 TL'dir. İşletme bu harcamaları hangi hesapta raporlamalıdır? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) 151 Üretim –Yarı Mamuller
- b) 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
- c) 249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırım
- d) 180 Peşin Ödenmiş Giderler
- e) 657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider ve Zararları

15. Aşağıdaki giderlerden hangisi satın alınan ve işletme faaliyetlerinde kullanmak üzere edinilen bina maliyetine “TMS 16 Maddi Duran Varlık” Standardı hükümlerine göre dahil edilmez? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Binanın peşin satın alma bedeli
- b) Binanın yenilenmesi için yapılan değer artırıcı harcamalar
- c) Binaya yapılan yeni kat ilavesine ilişkin harcamalar
- d) Binanın satın alınma sırasında ödenen KDV
- e) Binayla ilgili olarak yapılan büyük restorasyon ve onarım giderleri

16. Aşağıdaki cümlelerden hangisi yanlıştır? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Yatırım amaçlı gayrimenkuller; işletme ihtiyaçları için kullanılmak yerine kiraya verilmek ve değer artış kazancı elde etmek için edinilen gayrimenkullerdir.
- b) Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.'
- c) Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde izleyen dönemlerde yapılan ölçümlerde gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler kâr zarar hesabına kaydedilir.
- d) Binaların normal bakım ve onarım giderleri maliyete dahil edilmeyip doğrudan sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilir.
- e) TFRS 15 Standardı hükümlerine göre kayıt yapan bir inşaat işletmesinde henüz bitmemiş ve inşaatı devam eden inşaat sözleşmeleriyle ilgili olarak iş bitmeden geçici kabul yapılmadan herhangi bir hasılat kaydı yapılamaz.

17. Dönem içinde yapılan bir inşaat sözleşmesinde yapılan inşaat maliyetleri 900.000 TL'dir. İnşaat sözleşmesinin geliri güvenilir olarak ölçülememektedir. Ancak gelirin tahsilinde herhangi bir risk görülmemektedir. Bu bilgilere göre inşaatla ilgili olarak dönem içinde kaydedilecek hasılat tutarı aşağıdakilerden hangisidir?

- a) Gelir güvenilir olarak ölçülemediğinden herhangi bir hasılat kaydı yapılmaz.
- b) Yapılan harcama kadar bir gelir tahsil edileceği varsayımı ile hasılat 900.000 TL olarak kaydedilir.
- c) İhtiyatlılık ilkesi gereği yapılan harcamanın yarısı gelir olarak kayıt edilir.
- d) 900.000 TL devam eden inşaat sözleşmelerinden alacak olarak kaydedilir.
- e) Hizmet üretim maliyetinde biriken 900.000 TL peşin ödenen gider olarak kaydedilir.

18. 1 Nisan tarihinde satın alınan genel müdürlük binası için yıllık %2 oranında doğrusal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacaktır. Binanın maliyeti (arsa bedeli hariç) 100.000.000 TL'dir. İlk yılın sonunda ayrılacak amortisman gideri tutarı aşağıdakilerden hangisidir?

- a) 1.500.000 TL
- b) 4.000.000 TL
- c) İlk yıl herhangi bir amortisman tutarı ayrılmayacaktır.
- d) 1.166.666 TL
- e) 2.333.333 TL

19. İşletme maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeline göre ölçmektedir. İşletmenin binalar hesabının defter değeri 5.000.000 TL, Birikmiş amortismanı 2.000.000 TL, net defter değeri 3.000.000 TL'dir. Dönem sonunda yapılan değerlemede binanın amortisman ayrılmadan önceki brüt gerçeğe uygun değeri 8.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Dönem sonunda yapılacak yeniden değerlendirme işleminde "Yeniden Değerleme Değer Artışı" hesabına kaydedilecek tutar aşağıdakilerden hangisidir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) 1.800.000 TL
- b) 3.000.000 TL
- c) 1.200.000 TL
- d) 4.800.000 TL
- e) 5.000.000 TL

20. A şirketinde genel müdürlük olarak kullanılan bina, yenisi yapıldığı için kiraya verilmek üzere kullanılmaya karar verilmiştir. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle ölçmektedir. Binaların defter değeri 20.000.000 TL, Birikmiş Amortismanları 5.000.000 TL’dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 25.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu bilgilere göre aşağıdaki cümlelerden hangisi yanlıştır. Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Bina sınıf değiştirerek “Yatırım amaçlı Gayrimenkuller” sınıfına aktarılacaktır.
- b) Bina yatırım amaçlı gayrimenkul olarak Gerçeğe Uygun Değeri olan 25.000.000 TL olarak kayıtlara alınacaktır.
- c) Maddi duran Varlıklar grubunda binalar hesabı ve birikmiş amortismanı kapatılacaktır.
- d) Yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına aktarılan binalara amortisman ayrılmasına devam edilecektir.
- e) Transfer sırasında ortaya çıkan 10.000.000 TL’lik yeniden değerlendirme artışı, Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışı hesabına kaydedilecektir.

CEVAP ANAHTARI 2

1.	A		11.	D
2.	C		12.	A
3.	C		13.	D
4.	B		14.	C
5.	E		15.	D
6.	D		16.	E
7.	A		17.	B
8.	B		18.	A
9.	D		19.	A
10.	A		20.	D

ÇÖZÜM 1. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre finansal durum tablosunda raporlanacak maddi duran varlık unsurları maliyet ve geri kazanılabilir tutarından küçük olanı ile ölçülür ve raporlanır. Geri kazanılabilir tutar, net gerçekleştirilebilir tutar (net satış fiyatı bazen gerçeğe uygun değer) ile net bugünkü değerin büyük olanıdır. Genellikle maddi duran varlıklarda, kullanım esas olduğu için net bugünkü değerle karşılaştırılır. Net bugünkü değerin maliyet değerinden daha küçük olması durumunda arasındaki fark değer düşüklüğü karşılığını ifade eder ve maddi duran varlıklara karşılık ayrılır.

Soruda makinelerin net maliyet tutarı $100.000 - 40.000 = 60.000$ TL, net bugünkü değeri 35.000 TL’dir.

35.000 TL, 60.000 TL’den küçük olduğu için;

Cevap a’dır.

ÇÖZÜM 2. Normal Amortisman yönteminde; amortisman gideri varlığın kullanım ömrü süresince eşit olarak hesaplanır. Örnekte faydalı ömür 10 yıl olarak verilmiştir. Buna göre amortisman oranı $1/10 = \%10$, yıllık amortisman oranı $500.000 \text{ TL} \times \%10 = 50.000 \text{ TL}$ olur (Varlığın dönem başında alındığı varsayılmıştır.).

Cevap c’dir.

ÇÖZÜM 4. TFRS 15 girdi yönteminde hasılatın kayda alınmasında işin tamamlanma yüzdesine göre, hesaplama yapılır. Örnekte maliyet kriteri kullanılmıştır.

$$50 \text{ (Gerçekleşen Maliyet)} / 150 \text{ (Toplam Maliyet)} = \%33,3 \text{ tamamlanma yüzdesi,}$$

$(\text{Toplam gelir}) 200 \text{ Milyon TL} \times \%33,3 \text{ (Tamamlanma Yüzdesi)} = 66.6 \text{ Milyon TL}$ döneme yazılacak hasılat tutarıdır.

Gerçekleşen maliyet tutarı 50 Milyon TL olduğuna göre satılan hizmet maliyeti 50 Milyon TL olur.

Cevap b'dir.

ÇÖZÜM 5. Maliyet artı kâr sözleşmesine göre, 5.000.000 TL olarak gerçekleşen maliyetin kâr tutarı: $5.000.000 \times \%20 \text{ kâr} = 1.000.000 \text{ TL kâr}$

$$5.000.000 + 1.000.000 = 6.000.000 \text{ TL hasılat tutarı.}$$

Cevap e'dir.

ÇÖZÜM 6. TFRS 15'e göre yıllara yaygın inşaat işlerinde hasılat tutarı tamamlanma yüzdesine göre hesap edilir. Hakediş tutarı henüz alınmasa bile sonuç hesabına bu tutar hasılat olarak kaydedilir. Hesap edilen hasılat tutarı ile henüz tahsili yapılmayan tutarlar "Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar" olarak finansal durum tablosunda alacak olarak kayıt edilir. Örnekte, hasılat tutarı 6.000.000 TL, ancak tahsil edilen hakediş tutarı 2.000.000 TL olduğu için alacak olarak kaydedilecek tutar 4.000.000 TL olur.

Cevap d'dir.

ÇÖZÜM 7. TFRS 15'e göre, sözleşmenin tamamlanma yüzdesinin hesabında maliyet kriterinin kullanıldığı durumlarda, ilgili sözleşmeye ait maliyet tutarları dikkate alınır. Cari dönemde yapılması planlanmayan sözleşmelere ilişkin herhangi bir harcama yapılmış olması durumunda bu tutarlar önceden yapılan işler olarak Peşin Ödenmiş Giderler hesabına aktarılır ve hesaplama dahil edilmez.

$$\text{Tamamlanma yüzdesi: } 1.200.000 - 200.000 = 1.000.000 / 2.000.000 = \%50,$$

$$\text{Hasılatla kaydedilecek tutar: } 2.400.000 \times \%50 = 1.200.000 \text{ TL}$$

$$\text{Satılan Hizmet maliyetine kaydedilecek tutar: } 1.200.000 - 200.000 = 1.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aktifleştirilecek tutar (Peşin Ödenmiş Giderler): } 200.000 \text{ TL}$$

Cevap a'dır.

ÇÖZÜM 8. TFRS 15 Standardına göre, bir sözleşmeden dolayı belirlenen gelir tutarından sözleşme maliyetinin daha fazla olacağı belirgin hale gelmişse, aradaki fark için ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme karşılığı ayırmak ve beklen zararı sonuç hesaplarına aktarımının yapılması gerekir. Soruda sözleşme geliri 600.000 TL iken sözleşme maliyetinin 700.000 TL olacağı hesaplanmıştır. Bu durumda 100.000 TL (700.000 TL – 600.000 TL) karşılık ayrılması gerekir.

Cevap b'dir.

ÇÖZÜM 9. Yapılmakta olan inşaatlara inşaat devam ettiği sürece kullanılan kredilerle ilişkili faizler maliyete verilir. İnşaat tamamlandıktan sonra ortaya çıkan faiz giderleri maliyetlere değil sonuç hesaplarına verilir. Örnekte, inşaat üçüncü yılda tamamlandığına göre faizin üç yıllık toplamı maliyete verilir, $(500.000 \times 3/5 =) 200.000$ TL'lik kısmı ise kâr zarar kaydedilir.

Cevap d'dir.

ÇÖZÜM 10. Maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilecek unsurlar TMS 16'da sıralanmıştır. Sorudaki faiz gideri, KDV ve personele verilen eğitim gideri maliyete yüklenmez. Buna göre maliyet tutarı: peşin fiyat 450.000 TL + taşıma gideri 18.000 TL + Montaj ve kurulum gideri 24.500 TL + test maliyetleri 5.000 TL = 497.500 TL.

Cevap a'dır.

ÇÖZÜM 12.

Projenin tamamlanma yüzdesi = $6.000.000 / 10.000.000 = \%60$

Dönemin hasılat tutarı = $14.000.000 \times 0.60 = 8.400.000$ TL

Brüt Kâr = $8.400.000 - 6.000.000 = 2.400.000$ TL

Cevap a'dır.

ÇÖZÜM 18.

$100.000.000 \times \%2 = 2.000.000$ TL yıllık amortisman tutarı.

1 Nisan tarihinde alındığı için kıst amortisman uygulaması sonucu 9 aylık tutar hesaplanacaktır.

$(2.000.000 / 12) \times 9$ ay = 1.500.000 TL ayrılacak amortisman tutarıdır.

Cevap a'dır.

ÇÖZÜM 19.

	Maliyet Bedeli	Yeniden Değerlenmiş Değer	Fark
Binalar	$5.000.000 \times 1.6 =$	8.000.000 (Brüt)	3.000.000
Bir. Amort.	$2.000.000 \times 1.6 =$	3.200.000	1.200.000
Net Değer	$3.000.000 \times 1.6 =$	4.800.000	1.800.000

Cevap a'dır.

8. ÇALIŞMA SORULARI 3

1. Aşağıdaki cümlelerden doğru olanı işaretleyiniz.

- a) Kiralama yolu ile edinilen gayrimenkuller TFRS 16 Standardına göre bilançoda yer almaz.
- b) Sadece finansal kiralama yolu ile edinilen gayrimenkuller TFRS 16'ya göre bilançoda yer alır.
- c) Faaliyet kiralaması yolu ile edinilen gayrimenkuller bilançoda yer almaz.
- d) TFRS 16 Standardına göre, tutarı az ve kira süresi bir yıldan az olmamak kaydıyla kiracının finansal durum tablosunda bütün kiralamalara ilişkin kullanım hakkı varlığı ve buna ilişkin kiralama borçları raporlanır.
- e) TMS 17'ye göre faaliyet kiralamaları kiracının finansal durum tablosunda varlık ve yükümlülük olarak raporlanır.

2. TFRS 16 Standardında kira süresi bir yıldan uzun olan ve kira tutarı belli büyüklükte olan faaliyet kiralamalarında aşağıdakilerden hangisi kiracı işletmenin sonuç hesaplarında yer almaz?

- a) Kullanım hakkı varlığına ait kira giderleri
- b) Faiz giderleri
- c) Amortisman giderleri
- d) Satış giderleri
- e) Personel giderleri

3. Aşağıdaki cümlelerden hangisi doğrudur?

- a) TMS 17 Kiralamalar Standardı uygulamasında, hem finansal kiralama yolu ile edinilen varlıklar hem de faaliyet kiralaması yolu ile edinilen varlıklar finansal durum tablosunda Kullanım Hakkı Varlığı olarak raporlanır.
- b) TMS 17 Standardında faaliyet kiralamaları finansal durum tablosunda raporlanmaz.
- c) TFRS 16 Standardında faaliyet kiralamaları finansal durum tablosunda raporlanmaz
- d) TFRS 16 Standardına göre kullanım hakkı varlığı nominal tutarıyla kiracının finansal durum tablosunda raporlanır.
- e) TMS 17 Standardına göre kullanım hakkı varlığı nominal tutarıyla kiracının finansal durum tablosunda raporlanır.

4. Dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralama tanımı aşağıdakilerden hangisini tanımlar?

- a) Geleneksel kiralama
- b) Faaliyet kiralaması
- c) Finansal Kiralama
- d) Varlık devri
- e) İşletme devri

5. Kira ödemeleri ve (b) taahhüt edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değerini, (i) dayanak varlığın gerçeğe uygun değeri ile (ii) kiraya verene ait her türlü başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen faiz oranı aşağıdakilerden hangisidir?

- a) Kiralamadaki zımnî faiz oranı
- b) İşletmenin uzun vadeli borçlanma faiz oranı
- c) Basit faiz oranı
- d) Birleşik faiz oranı
- e) Emsal faiz oranı

6. Bir bedel karşılığında, bir varlığın (dayanak varlık) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçası neyi ifade eder? Aşağıdaki doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) Hasılat sözleşmesini
- b) Şirket birleşmesini
- c) Maddi olmayan duran varlık
- d) Satış sözleşmesi
- e) Kiralama

7. Aşağıdakilerden hangisi kiracının, bir dayanak varlığın kullanım hakkıyla ilgili olarak kiralama süresi boyunca kiraya verene yaptığı kira ödemeleri kapsamında değildir?

- a) Kiralama teşviklerinin düşüldüğü sabit ödemeler (özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil)
- b) Bir endeks veya orana bağlı olan değişken kira ödemeleri
- c) Kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kullanım fiyatı
- d) Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri
- e) Kiralama niteliği taşımayan bileşenlere dağıtılan ödemeler

8. Kiralama yoluyla edinilen gayrimenkuller finansal durum tablosunda TFRS 16 Standardı hükümlerine göre başlangıçta hangi değerle raporlanır?

- a) Kullanım hakkı varlık edinimi için ödenecek peşin tutarlar ile taksitlerin faiz hariç net bugünkü değerinin toplamı tutarında raporlanır.
- b) Ödenecek bedellerin nominal tutarıyla raporlanır.
- c) Kullanım hakkı varlık edinimi için ödenecek peşin tutarlar ile taksitlerin faiz dahil net bugünkü değerinin toplamı tutarında raporlanır.
- d) Kullanım hakkı varlığın gerçeğe uygun değeri tutarında raporlanır.
- e) Dayanak varlığın net gerçeğe uygun tutarından raporlanır.

9. Kiralama süresine dâhil olmayan, kiralamanın uzatılmasına veya sonlandırılmasına ilişkin bir opsiyonun kapsadığı süre boyunca, dayanak varlığın kullanım hakkı karşılığında kiracı tarafından kiraya verene yapılacak ödemelere ne ad verilir?

- a) Verilen tazminat
- b) Ceza ödemeleri
- c) Opsiyona bağlı kira ödemeleri
- d) Faaliyet kiralamasına ilişkin kira ödemeleri
- e) Finansman faaliyetine ilişkin kira ödemeleri

10. Aşağıdaki cümlelerden doğru olanı işaretleyiniz.

a) Alt kiralama; dayanak varlığın, kiracı ('alt kiralama kapsamında kiraya veren') tarafından üçüncü bir tarafa yeniden kiraya verilmesi işlemidir; ana kiralama kapsamında kiraya veren ve kiracı arasındaki kiralama ('ana kiralama') yürürlükte kalmaya devam eder.

b) Alt kiralama; dayanak varlığın, kiracı ('alt kiralama kapsamında kiraya veren') tarafından üçüncü bir tarafa yeniden kiraya verilmesi işlemidir; Alt kiralamada ana kiralama kapsamında kiraya veren ve kiracı arasındaki kiralama ('ana kiralama') yürürlükten kalkar.

c) Kiracının kiraladığı bir varlığı başkasına kiralama hakkı yoktur.

d) Alt kiralama işlemi için kiraya verenin onayı olması gerekir.

e) Alt kiralama işlemini kiracı yapamaz, kiraya veren yapar.

11-16 sorularını aşağıdaki tablo verilerini kullanarak cevaplayınız.

A Şirketi kullanım amaçlı olarak bir ofis binasını 10 yıllığına yıllık 50.000 TL kira bedeli ödemek üzere B İşletmesi ile toplamda 500.000 TL'lik bir kira sözleşmesi yapmıştır (Veriler küçük tutulmuştur.). Kiracı işletme kiralama işlemi başlangıcında 15.000 TL direkt maliyete katlanmıştır. Bu tutar emlakçıya kiracı tarafından ödenen komisyon bedelidir. Kira taksitlerinin bugünkü değeri 405.391 TL olarak hesaplanmıştır. Taksit tutarlarının ana para ve faiz tutarı yıllar itibarıyla aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

YIL	KİRA TUTARI	KİRA TUTARI NET BUGÜNKÜ DEĞERİ	AMORTİSMAN TUTARI	KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ TUTARI	FAİZ GİDERİ
0	50,000	50,000	0	355,391	0
1	50,000	47,619	42,039	323,161	17,770
2	50,000	45,351	42,039	289,319	16,158
3	50,000	43,192	42,039	253,785	14,466
4	50,000	41,135	42,039	216,474	12,689
5	50,000	39,176	42,039	177,298	10,824
6	50,000	37,311	42,039	136,162	8,865
7	50,000	35,534	42,039	92,971	6,808
8	50,000	33,842	42,039	47,619	4,649
9	50,000	32,230	42,039	0	2,381
10			42,039	0	0
TOPLAM	500,000	405,391	420,391		94,609

Yıl	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Anapara	50,000	32,230	33,842	35,534	37,311	39,176	41,135	43,192	45,351	47,619
Faiz	0	17,770	16,158	14,466	12,689	10,824	8,865	6,808	4,649	2,381
Kira Ödemesi	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000

11. Yukarıdaki bilgilere göre işletme, ofis binasını kullanım hakkı varlığı olarak binalar hesabına hangi tutarda kaydedecektir?

- a) 500.000 TL
- b) 405.391 TL
- c) 420.391 TL
- d) 355.391 TL
- e) 50.000 TL

12. Yukarıdaki verilere göre kiracının finansal kiralama borçlarının net tutarı finansal durum tablosunda kaç TL olarak raporlanacaktır? Aşağıdaki cevaplardan doğru olanı işaretleyiniz.

- a) 500.000 TL
- b) 355.391 TL
- c) 405.391 TL
- d) 420.391 TL
- e) 375.391 TL

13. Kullanım hakkı varlığının (ofis binasının) normal amortisman yöntemine göre amortisman oranı aşağıdakilerden hangisidir?

- a) %10
- b) %5
- c) %8
- d) %6
- e) Amortisman ayrılmaz.

14. Yukarıdaki bilgilere göre kullanım hakkı varlığının amortismanına tabi tutarı aşağıdakilerden hangisidir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) 500.000 TL
- b) 355.391 TL
- c) 405.391 TL
- d) 420.391 TL
- e) 375.391 TL

15. Yukarıdaki bilgilere göre birinci yılın sonunda, faaliyet kiralamasının kira tutarı olarak yazılmayıp aktifte varlık kullanım hakkı ve pasifte kiralama borçları olarak raporlanması faaliyet sonuçlarını nasıl etkilemiştir. Aşağıdaki sorulardan yanlış olanı işaretleyiniz.

- a) Faaliyet giderleri içinde 50.000 TL'lik kira gideri yer almıştır.
- b) Faaliyet giderleri içinde 42.039 TL amortisman giderleri kaydedilmiştir.
- c) Finansman giderleri içinde 17.739 TL faiz giderleri yer almıştır.
- d) Faaliyet karı 7.961 TL artmıştır.
- e) Dönem karı $42.039 + 17.739 = 59.778 - 50.000 = 9.778$ TL azalmıştır.

16. Örnekteki veriler kullanıldığında kiraya verenin bilançosunda kiralanan varlıkla ilgili raporlanacak kiralama alacaklarının bugünkü değeri aşağıdakilerden hangisidir?

- a) 500.000 TL
- b) 355.391 TL
- c) 405.391 TL
- d) 420.391 TL
- e) 375.391 TL

BOBİ FRS Soruları

17. BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesine göre faaliyette bulunan Uğur İşletmesi dört yıllığına yılda 100.000 TL ödenmek üzere bir dükkân kiralamıştır. Taksit ödemelerinin bugünkü değeri 320.000 TL olarak hesap edilmiştir. BOBİ FRS Bölüm 15’de açıklanan Kiralama Standartları kapsamında söz konusu dükkân finansal durum tablosunda nasıl raporlanacaktır? Aşağıdaki cümlelerden doğru olanı işaretleyiniz.

a) BOBİ FRS Standardında geleneksel kiralama yoluyla edinilen varlıklar da finansal durum tablosunda net bugünkü değeriyle raporlanır.

b) BOBİ FRS Standardında kiracı açısından finansal kiralama ve geleneksel kiralama olarak bir sınıflandırma yoktur

c) BOBİ FRS Standardı Bölüm 15’de açıklanan kiralamalar standardı kapsamında örnekte açıklanan dört yıllığına kiralanan dükkân bir finansal kiralama işlemidir dolayısıyla finansal durum tablosunda 320.000 TL değerle raporlanacaktır.

d) BOBİ FRS Standardına göre örnekteki kiralama bir geleneksel (faaliyet) kiralamasıdır. Dolayısıyla kiralanan dükkân kiracının finansal durum tablosunda raporlanmayacaktır. Kira giderleri tahakkuk ettikçe dönemlere kira gideri olarak kaydedilecektir

e) Kiralanan dükkân kiracının maddi duran varlıkları grubunda binalar hesabında 400.000 TL olarak raporlanacaktır.

18. BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesine göre raporlama yapan bir işletme finansal kiralama yoluyla bir genel müdürlük binasını yılda 10 milyon TL ödemek suretiyle 40 milyon TL’ye almıştır. Dört yıl sonra bir milyon TL daha ödenerek binanın mülkiyeti kiracıya geçecektir. Binanın her türlü getiri ve riskleri kiracıya geçmiştir. Bina için ödenecek anapara taksitlerinin bugünkü değeri 36 Milyon TL’dir. Binanın gereceğe uygun değeri ise 38 Milyon TL’dir. Binanın faydalı ömrü 40 yıldır. Bu bilgilere göre, kiracının finansal durum tablosunda raporlanacak binanın tutarı aşağıdakilerden hangisidir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

a) 36 milyon TL olarak bina maddi duran varlıklar grubunda binalar kapsamında kullanım hakkı varlığı olarak raporlanacaktır.

b) 38 milyon TL olarak bina maddi duran varlıklar grubunda binalar kapsamında kullanım hakkı varlığı olarak raporlanacaktır.

c) 40 milyon TL olarak bina maddi duran varlıklar grubunda binalar kapsamında kullanım hakkı varlığı olarak raporlanacaktır.

d) Binalar finansal durum tablosunda raporlanmayacaktır.

e) Her yıl ödenen 10 milyonluk kira gideri genel yönetim giderleri olarak faaliyet giderlerinde raporlanacaktır.

19. BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesine göre raporlama yapan bir işletme finansal kiralama yoluyla bir genel müdürlük binasını yılda 10 milyon TL ödemek suretiyle 40 milyon TL'ye almıştır. Dört yıl sonra bir milyon TL daha ödenerek binanın mülkiyeti kiracıya geçecektir. Binanın her türlü getiri ve riskleri kiracıya geçmiştir. Bina için ödenecek anapara taksitlerinin bugünkü değeri 36 Milyon TL'dir. Binanın gereceğe uygun değeri ise 38 Milyon TL'dir. Binanın faydalı ömrü 40 yıldır. Bu bilgilere göre, kiracının bina için ayıracağı yıllık amortisman tutarı kaç TL'dir? Doğru cevabı işaretleyiniz.

- a) 1 Milyon TL
- b) 900 Bin TL
- c) 950 Bin TL
- d) 800 Bin TL
- e) Binalar için amortisman gideri hesaplanmayacaktır.

20. BOBİ FRS finansal raporlama çerçevesine göre faaliyette bulunan Uğur İşletmesi dört yılına yılda 50.000 TL ödenmek üzere Mert işletmesinden bir dükkân kiralamıştır. Taksit ödemelerinin bugünkü değeri 170.000 TL olarak hesap edilmiştir. Kira süresince dükkânın bütün risk ve getirileri kiraya verene aittir. Bu bilgilere göre finansal tablolarda kiralama işlemi nasıl muhasebeleştirilecektir? Aşağıdaki cevaplardan doğru olanı işaretleyiniz.

- a) Kiraya veren Mert İşletmesi finansal durum tablosunda 170.000 TL alacak kaydedecektir. Dükkânı kendi kayıtlarından çıkartacaktır.
- b) Mert İşletmesi kira gelirleri tahakkuk ettikçe, kira bedellerini kira gelirleri hesabına kaydedecektir. Dükkân Mert İşletmesinin finansal durum tablosunda raporlanmaya devam edecektir. Dükkânın amortisman giderini Mert İşletmesi kaydedecektir.
- c) Kiraya veren Mert İşletmesi finansal durum tablosunda 200.000 TL alacak kaydedecektir. Dükkânı kendi kayıtlarından çıkartacaktır.
- d) Dükkânın amortisman giderleri kiracı olan Uğur İşletmesi tarafından kaydedilecektir.
- e) Bu kiralama işlemi bir finansal kiralama işlemidir. Dolayısıyla dükkân Uğur İşletmesinin kayıtlarında 170.000 TL olarak raporlanacaktır.

CEVAP ANAHTARI 3

1.	D		11.	C
2.	A		12.	B
3.	B		13.	A
4.	C		14.	D
5.	A		15.	A
6.	E		16.	B
7.	E		17.	D
8.	A		18.	A
9.	C		19.	B
10.	A		20.	B

ÇÖZÜM 11. TFRS 16 Standardına göre, kiracı kiraladığı ofis binasını kiralama işlemi niteliği taşıdığı için iskonto edilmiş tutarı ile raporlayacaktır. Ofis binasının brüt maliyeti 500.000 TL'dir. Bunun 50.000 TL'si başlangıçta ödenmiş, diğerleri de her yıl 50.000 TL olarak ödenmiştir. Bu tatarın faiz oranı ile iskonto edilmiş bugünkü tutarı 405.391 TL'dir. Standart hükümlerine göre başlangıçta

kiralama işlemi ile ilgili olarak yapılan direkt giderlerde maliyete eklenir. Örneğimizde 15.000 TL emlakçıya ödenen komisyon gideri olduğu için ofis binası kullanım hakkı varlığı olarak 420.391 TL olarak raporlanacaktır. Doğru cevap c'dir.

ÇÖZÜM 12. Örneğimizde kullanım hakkı varlığı ile ilgili olarak ödenecek taksit tutarı 450.000 TL'dir. 50.000 TL başlangıçta ödenmiştir. 450.000 TL'nin bugünkü iskonto edilmiş değeri 355.391 TL'dir. Faiz dahil edilmeden ana para ödemelerinin net tutarı 355.391 TL olduğundan doğru cevap b'dir. Türkiye uygulamalarında finansal borçlara 450.000 TL yazılsa dahi ertelenmiş kiralama borçlanma maliyeti olarak da 94.609 TL yazılacağından net tutar 355.391 TL olacaktır.

Kiralama borçları: 450.000 TL

Ertelenmiş kiralama borçlanma maliyetleri (94.609) TL

Finansal durum tablosunda raporlanan net tutar 355.391 TL

Doğru cevap b'dir.

ÇÖZÜM 13. Ofis binası on yıllığına kiralandığından faydalı ömrü on yıldır. Bu nedenle amortisman oranı $1/10 = \%10$ dur. Doğru cevap (a) seçeneğidir.

ÇÖZÜM 14. Ofis binasının taksit tutarları ve peşin ödenen 50.000 TL'nin nominal değeri 500.000 TL olmakla beraber iskonto edilmiş bugünkü değeri 405.391 TL'dir. Başlangıçta yapılan direkt giderler de eklendiğinde $405.391 \text{ TL} + 15.000 \text{ TL} = 420.391 \text{ TL}$ olur. Varlığın bu tutar üzerinden amortisman tabi tutulması gerekir. Doğru cevap 420.391 TL'dir. Doğru seçenek d'dir.

ÇÖZÜM 15. (a) şıkkı yanlıştır çünkü Kiralama Standardına göre artık kira gideri kayıtlarda yer almayacaktır.

ÇÖZÜM 16. Kiraya verenin finansal durum tablosunda kiralama alacaklarının bugünkü değeri 355.391 TL olarak raporlanacaktır. Gösterim biçimi olarak arzu edilmesi halinde

Kiralama alacakları: 450.000 TL

Kazanılmamış faiz gelirleri: (94.609 TL)

355.391 TL olarak raporlanacaktır.

Doğru yanıt b'dir.

9. ÇALIŞMA SORULARI 4

Ertelenmiş Vergi İle İlgili Çalışma Soruları

1. Muhasebe standartlarına göre yapılan raporlamada al sat amaçlı elde tutulan hisse senetlerinin finansal yatırımlar grubuna raporlandığı ve gerçeğe uygun değer ile ölçüldüğünden defter değerinin 42.000 TL olarak raporlandığı görülmektedir.

Söz konusu hisse senetlerinin V.U.K göre alış fiyatı ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hisse senetlerinin vergiye esas değeri hisse senetlerinin alış bedeli olan 40.000 TL dir.

Bu bilgilere göre TMS 12 standardına göre bu hesaptan doğan farkın indirilebilir geçici bir fark mı yoksa vergiye tabi (vergilendirilebilir) bir fark mıdır olduğunu belirterek, varsa eğer ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü tutarını hesaplayınız. Kurumlar vergisi oranının % 20 olduğu kabul edilmektedir. Aşağıdaki seçeneklerden doğru olanı işaretleyiniz.

- A) İndirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 400. TL dir.
- B) İndirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 2.000TL dir.
- C) Vergilendirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 400 TL dir.
- D) Vergilendirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 400 TL dir.
- E) Vergilendirilebilir geçici farktır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 2.000 TL dir.

2. Aşağıdaki cümlelerden doğruyu ifade eden seçenek aşağıdakilerden hangisidir? Doğru olan seçeneği işaretleyiniz.

A). Varlıkların muhasebe standartlarına göre izlenen kayıtlardaki defter değeri vergiye esas değerden daha büyükse, indirilebilir geçici fark olur ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.

B). Varlıkların muhasebe standartlarına göre izlenen kayıtlardaki defter değeri vergiye esas değerden daha büyükse, vergilendirilebilir geçici fark olur ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır

C) Varlıkların muhasebe standartlarına göre izlenen kayıtlardaki defter değeri vergiye esas değerden daha büyükse, vergilendirilebilir geçici fark olur ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanır.

D) Pasifteki yükümlülük hesaplarının defter değeri vergiye esas değerden daha büyükse ertelenmiş geçici fark olur ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanır.

E) Pasifdeki yükümlülük hesaplarının defter değeri vergiye esas değerinden daha küçükse vergilendirilebilir geçici fark olur ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.

3. Aşağıdaki hesaplardan hangileri indirilebilir geçici fark olarak ertelenmiş vergi varlığı yaratır.

1. Kıdem Tazminatı karşılığı
2. Garanti karşılığı
3. Dava Karşılıkları
4. Yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki gerçeğe uygun değer artış kazançları
5. Trafik cezaları

Aşağıdaki seçeneklerden doğru olanı işaretleyiniz:

- A) 1,2,3
- B) 1,2,3,5
- C) 1,2,4,5
- D) 2,3,4,5
- E) 1,2,5

4. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri 200.000 TL, brüt defter değeri 175.000 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanı 100.000 TL ve vergi oranı da % 20 ise varlığın;

Vergiye esas değerini,

Muhasebe değerini,

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre hesaplanacak,

Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü tutarının ne kadar olması gerektiğini gösteren seçenek aşağıdakilerden hangisidir? Doğru seçeneği işaretleyiniz:

- | | | |
|----|------------------------------|------------|
| A) | Vergiye esas değer | 75.000 TL |
| | Muhasebe değeri | 200.000 TL |
| | Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 25.000 TL |
| B) | Vergiye esas değer | 75.000 TL |
| | Muhasebe değeri | 200.000 TL |
| | Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 125.000 TL |
| C) | Vergiye esas değer | 175.000 TL |
| | Muhasebe değeri | 200.000 TL |
| | Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 5.000 TL |
| D) | Vergiye esas değer | 175.000 TL |
| | Muhasebe değeri | 200.000 TL |
| | Ertelenmiş Vergi varlığı | 5.000 TL |
| E) | Vergiye esas değer | 75.000 TL |
| | Muhasebe değeri | 200.000 TL |
| | Ertelenmiş Vergi varlığı | 25.000 TL |

5. Borsaya kayıtlı NA İnşaat işletmesi ile ilgili olarak dönem sonunda yapılan incelemede TMS-12 kapsamında aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

İndirilebilir geçici farklar	190.000 TL
Vergilendirilebilir geçici farklar	140.000 TL
Sürekli farklar	40.000 TL
Dönem başı bilançosundaki	
Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü)	15.000 TL
Vergiden önceki dönem karı	400.000 TL
Vergi oranı	%20
Dönem karından hesaplanan vergi karşılığı	98.000 TL

Bu bilgilere göre, işletmenin dönem kar zarar tablosunda TMS 12 kapsamında vergiden önceki kardan indirilecek vergi gideri toplamı (Kurumlar vergisi ve ertelenmiş vergi gelir /gider etkisi toplamı) aşağıdakilerden hangisidir Doğru seçeneği işaretleyiniz.

- A) 148.000 TL
- B) 73.000 TL
- C) 103.000 TL
- D) 115.000 TL
- E) 88.000 TL

6. Borsaya kayıtlı NA İnşaat işletmesi ile ilgili olarak dönem sonunda yapılan incelemede TMS-12 kapsamında aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

İndirilebilir geçici farklar	190.000 TL
Vergilendirilebilir geçici farklar	140.000 TL
Sürekli farklar	40.000 TL
Dönem başı bilançosundaki	
Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü)	15.000 TL
Vergiden önceki dönem karı	400.000 TL
Vergi oranı	%20
Dönem karından hesaplanan vergi karşılığı	98.000 TL

Bu bilgilere göre, işletmenin dönem kar zarar tablosunda TMS 12 kapsamında vergiden önceki kardan indirilecek ertelenmiş vergi gelir /gider etkisi toplamı) aşağıdakilerden hangisidir Doğru seçeneği işaretleyiniz.

- A) 190.000 TL ertelenmiş vergi gelir etkisi
- B) 25.000 TL ertelenmiş vergi gider etkisi
- C) 110.000 TL ertelenmiş vergi gelir etkisi
- D) 10.000 TL ertelenmiş vergi gider etkisi
- E) 25.000 TL ertelenmiş vergi gelir etkisi

7. İşletmenin dönem vergi matrahından cari dönemde indiremediği mali zararların ortaya çıkış tarihi itibarıyla dökümü aşağıdaki gibidir:

2016 yılı Zararı	18.000 TL
2017 yılı Zararı	30.000 TL
2018 yılı Zararı	14.000 TL
2019 yılı Zararı	10.000 TL
2020 yılı Zararı	15 000 TL

İşletmenin önümüzdeki faaliyet dönemlerinde 2023 yılında kara geçeceği ve 70.000 TL mali kar elde edeceği tahmin edilmektedir. Daha sonraki yıllarda da şirketin kar elde etmesi beklenmektedir. Kurumlar vergisi oranının %20 olarak devam edeceği düşünülmektedir.

Bu verilere göre TMS 12 standardına göre mali zararlardan dolayı şirketin 2020 yılında hesaplayacağı ertelenmiş vergi varlığı tutarı ne olur? Aşağıdaki seçeneklerden doğru olanı işaretleyiniz.

- A) 5.000 TL
- B) 25.000 TL
- C) 39.000 TL
- D) 7.800 TL
- E) Ertelenmiş vergi varlığı olmaz

8. XYZ inşaat işletmesinin cari dönemde hesaplanan indirilebilir farklar tutarı 150.000 TL, vergilendirilebilir farklar tutarı 110.000 TL, kurumlar vergisi oranı %20, Sürekli farklar tutarı 60.000 TL, geçmiş dönemden devreden ertelenmiş vergi varlığı tutarı 20.000 TL, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü tutarı ise 18.000 TL dir. Şirket ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarını finansal durum tablosunda ayrı ayrı göstermektedir. Şirketin vergiden önceki karı 95.000 TL, hesaplanan cari dönem kurumlar vergisi tutarı ise 39.000 TL dir.

Bu bilgiler göre işletmenin cari dönem bilançosunda raporlanacak ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı ve cari dönemin ertelenmiş vergi gelir/ gider etkisi tutarı ne olur hesaplayınız aşağıdaki seçeneklerden doğru olanı işaretleyiniz.

- A) Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 150.000 TL
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 110.000 TL
Ertelenmiş vergi gelir gider etkisi tutarı 40.000 TL gelir etkisi
- B) Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 30.000 TL
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 22.000 TL
Ertelenmiş vergi gelir gider etkisi tutarı (6.000 TL)gider etkisi
- C) Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 30.000 TL
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 22.000 TL
Ertelenmiş vergi gelir gider etkisi tutarı 6.000 TL gelir etkisi
- D) Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 150.000 TL
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 110.000 TL
Ertelenmiş vergi gelir gider etkisi tutarı 40.000 TL gider etkisi
- E) Ertelenmiş vergi varlığı tutarı 130.000 TL
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı 92.000 TL
Ertelenmiş vergi gelir gider etkisi tutarı 38.000 TL

9. XYZ inşaat işletmesinin cari dönemde hesaplanan indirilebilir farklar tutarı 150.000 TL, vergilendirilebilir farklar tutarı 110.000 TL, kurumlar vergisi oranı %20, Sürekli farklar tutarı 60.000 TL, geçmiş dönemden devreden ertelenmiş vergi varlığı tutarı 20.000 TL, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü tutarı ise 18.000 TL dir. Şirket ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarını finansal durum tablosunda ayrı ayrı göstermektedir. Şirketin vergiden önceki karı 95.000 TL, hesaplanan cari dönem kurumlar vergisi tutarı ise 39.000 TL dir. Şirketin Kar zarar tablosunda sunacağı dönem net karı (Zararı)tutarı aşağıdakilerden hangisidir.

- A) 56.000 TL dönem net karı
- B) 50.000 TL dönem net karı
- C) 52.000 TL dönem net karı
- D) 64.000 TL dönem net kar
- E) 62.000 TL dönem net karı

10. XYZ A.Ş., mülkiyetinde bulunan maliyeti 100.000 TL, birikmiş amortismanı 30.000 TL ' olan binasını 31.12.20xx tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve binanın brüt cari yeniden değerlendirilmiş tutarı 300.000 TL, birikmiş amortismanı ise 90.000 TL olarak hesaplanmıştır. Binanın net değer artışı 140. 000 TL diğer kapsamlı gelirden kar zararda yeniden sınıflandırılmayacak yeniden değerlendirme artışı olarak özkaynaklara kaydedilmiştir. Kurumlar vergisi oranı % 20'dir. bu bilgilere göre hesaplanacak ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı kaç TL olur Bu işlemle ilgili olarak hesaplanacak ertelenmiş vergi gider etkisi tutarı kaç TL olur ve nerede raporlanır? Aşağıdaki seçeneklerden doğru olanı işaretleyiniz.

- A) 28.000 TL ertelenmiş vergi varlığı olur,
Ertelenmiş vergi gelir etkisi 28.000 TL kar zararda sunulur.
- B) 28.000 TL ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olur,
28.000 TL ertelenmiş vergi gider etkisi diğer kapsamlı gelirden raporlanır.
- C) 28.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü olur
28.000 TL ertelenmiş vergi gelir etkisi diğer kapsamlı gelirden raporlanır
- D) 28.000 TL ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olur,
28.000 TL ertelenmiş vergi gider etkisi kar zararda raporlanır
- E) Yukarıdaki cevapların hiçbiri doğru değildir.

CEVAP ANAHTARI 4

1.	D
2.	C
3.	A
4.	A
5.	B
6.	E
7.	D
8.	C
9.	E
10.	B

ÇÖZÜMLERE İLİŞKİN BİLGİLER:**ÇÖZÜM 1.**

Hisse senetlerinin kayıtlı değeri vergiye esas değerinden (42.000 TL-40.000=) 2.000 TL fazla olduğundan vergilendirilebilir farktır.

$$2.000 \text{ TL} \times 0,20 = 400 \text{ TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü olur.}$$

Doğru cevap D

ÇÖZÜM 2.

C) Varlıkların muhasebe standartlarına göre izlenen kayıtlardaki defter değeri vergiye esas değerden daha büyükse, vergilendirilebilir geçici fark olur ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanır.

Doğru cevap C

ÇÖZÜM 3.

1. Kıdem Tazminatı karşılığı indirilebilir farktır ve ertelenmiş vergi varlığı oluşturur.
- 2 Garanti karşılığı indirilebilir farktır ve ertelenmiş vergi varlığı oluşturur.
- 3 Dava Karşılıkları indirilebilir farktır ve ertelenmiş vergi varlığı oluşturur.
4. Yatırım amaçlı gayrimenkul değer artışı vergilendirilebilir farktır ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur
5. Trafik cezaları sürekli farktır. Hesaplamada dikkatte alınmaz Çünkü gelecekte herhangi bir vergi avantajı ya da ödemesi yaratmayacaktır.

Doğru cevap A

ÇÖZÜM 4.

Bu işlemde,

$$\text{Vergiye esas değer} \quad 175.000 - 100.000 = 75.000 \text{ TL}$$

$$\text{Muhasebe Değeri} \quad 200.000 \text{ TL}$$

$$\text{Ertelenmiş Vergi yükümlülüğü} \quad 125.000 \times 0,20 = 25.000 \text{ TL}$$

Doğru cevap A

ÇÖZÜM 5.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri 200.000 TL, brüt defter değeri 175.000 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanı 100.000 TL ve vergi oranı da % 20 ise varlığını;

Vergiye esas değerini,

Muhasebe değerini,

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre hesaplanacak,

Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü tutarının ne kadar olması gerektiğini gösteren seçenek aşağıdakilerden hangisidir? Doğru seçeneği işaretleyiniz

İndirilebilir geçici farklar	190.000 TL
Vergilendirilebilir geçici farklar	(140.000 TL)
Fark (net)	50.000 TL
Dönem başı ertelenmiş vergi Varlığı (net)	$50.000 \times 0.20 = 10.000$ TL bilançoda sunulacak tutar GELİR ETKİSİ
Önceki dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğünün mahsubu gerekir	15.000 TL GELİR ETKİSİ
TOPLAM ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ	$10.000 + 15.000 = 25.000$ TL

DÖNEM KARINDAN İNDİRİLECEK VERGİ GİDERİ TOPLAMI

KURUMLAR VERGİSİ 98.000 TL- ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ 25.000 =73.000 TL

Doğru cevap B

ÇÖZÜM 6.

Aynı sorudan hareketle ertelenmiş vergi gelir etkisi:

İndirilebilir geçici farklar	190.000 TL
Vergilendirilebilir geçici farklar	(140.000 TL)
Fark (net)	50.000 TL
Dönem başı ertelenmiş vergi Varlığı (net)	$50.000 \times 0.20 = 10.000$ TL bilançoda sunulacak tutar GELİR ETKİSİ
Önceki dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğünün mahsubu gerekir	15.000 TL GELİR ETKİSİ
TOPLAM ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ	$10.000 + 15.000 = 25.000$ TL

Doğru cevap E

ÇÖZÜM 7.

Kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen mali zararlar gelecekte işletmenin kar etmesi durumunda 5 yıl içinde kurumlar vergisi matrahından indirilebilir. 5 yıl geçtikten sonra indirilmesi mümkün değildir. Gelecekte kar edileceği ve matrahtan indirilebilecek tutarlar cari dönem hesabında indirilebilir fark olarak dikkate alınır ve ertelenmiş vergi varlığı tutarı hesaplanır. Örnekte, şirket gelecekte de zarar etmektedir kara geçtiği dönemde matrahtan indirebileceği zararlar sadece 2018, 2019 ve 2020 yılının mali zararlarıdır. diğerleri 5 yılı geçeceği için indirilmesi söz konusu olmayacaktır. Sonuç olarak

2018 yılı zararı	14.000 TL
2019 yılı Zararı	10.000 TL
2020 yılı Zararı	15 .000 TL, toplam 39.000 TL X 0.20 =7.800 TL ertelenmiş vergi varlığı tutarı olur.

Doğru cevap D

ÇÖZÜM 8.

Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü ayrı ayrı raporlayan işletmelerde cari dönemde hesaplanan tutarlar finansal durum tablosunda raporlanacak olan tutarlardır. Önceki dönem verileri ile karşılaştırmada bulunan farklar ertelenmiş vergi gelir etkisi ve gideri tutarlarını oluşturur.

Örnekte: cari dönemin

İşletmenin ertelenmiş vergi varlığı:

indirilebilir farklar X 0.20 kurumlar vergisi = 150.000 X 0.20 = 30.000 TL

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü 110.000 X 0.20 = 22.000 TL

Farklar :

Cari dönemde ertelenmiş vergi varlığı 30.000 TL

önceki dönem ertelenmiş vergi varlığı (20.000 TL)

Ertelenmiş vergi varlığı artış 10.000 TL ertelenmiş vergi gelir etkisi

cari dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğü 22.000 TL

önceki dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğü 18.000 TL

Ertelenmiş vergi Yükümlülüğü Artışı 4.000 TL ertelenmiş vergi gider etkisi

Net fark : 10.000-4.000 = 6.000 TL ertelenmiş vergi gelir etkisi (net)

Cevap: Ertelenmiş vergi varlığı 30.000 TL

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 22.000 TL

Ertelenmiş vergi gelir etkisi 6.000 TL

Doğru cevap C

ÇÖZÜM 9.

8. soruda çözüldüğü gibi ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ 6.000 TL

Dönem net karı:

Vergiden önceki kar 95.000 TL

Dönem karından hesaplanan yasal vergi karşılığı (39.000) TL

Ertelenmiş vergi gelir etkisi 6.000 TL

Dönem net karı 62.000 TL

Doğru cevap E

ÇÖZÜM 10.

Maddi duran varlık değerleme artışlarının cari dönem artışları diğer kapsamlı gelir tablosunda kar zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsuru olarak raporlanır. Ertelenmiş vergi gider etkisi de bu grupta eksi olarak raporlanır. Pasifte de ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur. Birikmiş tutarlar ise özkaynaklarda net tutarları üzerinden raporlanır.

	Maliyet değeri	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Maddi duran varlıklar	100.000 TL	300.000 TL
Birikmiş Amortisman	(30.000) TL	(90.000) TL
Net değer	70.000 TL	210.000 TL

Değerleme artış farkı $210.000 - 70.000 = 140.000$ TL

Soruda maddi duran varlık değerleme artışlarından hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü

$140.000 \times 0.20 = 28.000$ TL dir

Ertelenmiş vergi gider etkisi 28.000 TL dir.

Yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirde gider etkisi olarak raporlanır.

Doğru cevap B

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2006).** *İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe kayıtları, birim maliyetleme ve bir uygulama.* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akdoğan, N. (1994).** *Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları.* İstanbul: İSMMMO.
- Akdoğan, N. (2004).** *Enflasyon muhasebesi.* Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, N. (2007).** Türkiye muhasebe/finansal raporlama standartlarının uygulanma süreci: sorunlar ve çözüm önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, s. 101-117.
- Akdoğan, N. (2009).** *Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları.* Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, N. ve Aydın, O. (2018).** Kamu özel işbirliği uygulamalarının dünyada ve türkiye'deki durumu tfrs 12 yorum imtiyazlı hizmet anlaşmaları ve devlet muhasebe standardı 32 hizmet imtiyaz sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi ve örnek bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s. 1-38.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007).** *Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması.* İstanbul: İSMMMO.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007).** *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri.* Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, D. U. ve Acar, V. (2011).** *Sektörel muhasebe.* Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akın, S. (2010).** *Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi (Türkiye uygulaması) (Yüksek lisans tezi).* Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Alagöz, A. (2009).** Tms:11 inşaat sözleşmeleri standardı çerçevesinde inşaat işlerinde sözleşme maliyet ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesi. *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, s. 1-38.
- Aslanpınar, Y. B. (2008).** Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde sözleşmenin niteliği, kdv ve gelir vergisi açısından değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, s. 281-285.
- Bengilgiray, Y. (1981).** *İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi.* Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, (2015).** *I-II-III. Cilt.* Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (1990).** *Maliyet muhasebesi ilkeler ve uygulama.* İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Çankaya, İ. (2003).** *İnşaat muhasebesi.* Ankara: Baran Ofset.
- Çatıkkaş, Ö., Ersoy, M. ve Şuekinçi, C. (2016).** *Kat karşılığı inşaat muhasebesi ve vergi uygulamaları.* İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Coşkun, A. ve Güngörmüş, A. H. (2008).** Özel inşaat (yap-sat) işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması. *Muhasebe Bilim Dünyası*, s. 213-231.
- Demir E. (2018, 30 Haziran).** *İnşaat ve gayrimenkul muhasebesi (Ders kodu:1015) lisanslama sınavları çalışma notları.* İstanbul: SPL Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.
- Dündar, B. (2018).** *İnşaat işletmelerinde muhasebe ve vergi uygulamaları.* Ankara.
- EPEC, E. P. (2017, 11 05).** *European PPP Expertise Centre.* European PPP Expertise Centre: <http://www.eib.org/epec/find-out-more/faq> adresinden alındı.

- Epstein, B. ve Jermakowicz, E. (2010).** *Interpretation and application of international financial reporting standards*. Canada: Wiley & Sons, Inc.
- Erden, S. A. (1997).** *İnşaat taahhüt işleri ve muhasebesi*. Isparta: Tuğra Ofset.
- Gül, E. (2013).** *SMH 227 inşaat muhasebesi*.
- Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2010).** *Yurt içi ve yurt dışı yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde inşaat muhasebesi uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset.
- Güneş, Ş. (2009).** *Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergileme süreci*. E-Yaklaşım Dergisi.
- Güzel, A., Okur, A. R. ve Caniklioglu, N. (2014).** *Sosyal güvenlik hukuku (15 bs.)*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Hellmann, A., Perera, H. ve Patel, C. (2016).** Contextual issues of the convergence of international financial reporting standards: the case of Germany. *Advances in Accounting*, s. 108-116.
- Karakaş, İ. (2004).** Konsorsiyum kavramı ve konsorsiyum şeklinde ihaleli işin taahhüt edilmesi halinde işin Sosyal Sigortalar Kurumu'na bildirilmesi ile tescili. *Yaklaşım Dergisi*, s. 218-221.
- Karakaş, İ. ve Karakaş, A. (2011).** *Tüm yönleriyle inşaat ve taahhüt işlerinde sgk işlemleri ve asgari işçilik uygulamaları-ihtilaflar ve çözüm yolları*. Ankara, s.269.
- Karyağdı, M., (2009).** İnşaat işlerinde vergi ve muhasebe mevzuatı ile inşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı TMS-11'in analizi-1. *Yaklaşım Dergisi*, 17 (197). 108-114, s. 109.
- Kavacık, M. (2008).** *Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde vergilendirme ve muhasebe işlemleri (Basılmamış yüksek lisans tezi)*. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kızılot, Ş. (1996).** *Gelir vergisi kanunu ve uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. (2008).** *İnşaat muhasebesi vergilendirilmesi mevzuatı ve asgari işçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. (2009).** *İnşaat muhasebesi vergilendirilmesi mevzuatı ve asgari işçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2009).** *Dönemsonu muhasebe uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Özel İhtisas Komisyonu. (2014).** *Kamu özel işbirliği*. Ankara: T. C. Kalkınma Bakanlığı.
- Özdamar, M. (2009).** Özel Bina İnşaatlarında Asgari İşçilik Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 96.
- Özkan, E. ve Tezel, A. (2004).** *Asgari işçilik uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Sevilengül, O. (2016).** *Genel muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Sorguç, D. ve Kuruoğlu, M. (2003).** *İnşaat (proje) yönetiminin hizmet ve uygulama standartları (2. bs.)*. İstanbul: İnşaat Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi.
- Şen, İ. K. (2012).** TMS 11 - İnşaat sözleşmeleri standardına göre tamamlanma yüzdesi yöntemi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 87.
- Şengel, S. (2013).** *İnşaat ve yatırım muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Şengür, E. D. (2012).** İnşaat sözleşmeleri muhasebesi ve finansal performansın ölçülmesinde maliyeti kurtarma yöntemi. *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMO Yayın Organı, s. 124-156.
- Şenlik, M. (2011).** *İnşaat muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2015).** *Kamu özel işbirliği mevzuatı*. Ankara: Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- Tekkoyun, İ. (2010, Ocak).** *Özel ve taahhüt şeklindeki inşaat işlerinde vergisel sorunlar*. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe Vergi ve Denetim, Kayseri.

TFRS Yorum 12 (2011). *İmtiyazlı hizmet anlaşmaları.* Ankara: KGK.

Umdü, E. ve Yıldız, R. (2010). *Sosyal güvenlik reform sonrası asgari işçilik uygulaması.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Üner, F. (2015). *Türkiye muhasebe standardı 40 çerçevesinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi.* Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Üreten, A. (2007). *Gayrimenkul değerlendirme yöntemleri ve gayrimenkul yatırım ortaklıklarında değer tespiti.* Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü. (2016). *Dünyada ve Türkiye’de kamu-özel işbirliği uygulamalarına ilişkin gelişmeler.* Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.

KGK, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 1, TMS 12, TMS 16, TMS 40, TFRS 15, TFRS 16