

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE
VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE STANDARTLARININ
KARŞILAŞTIRILMASI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Volkan TOSUN

KOCAELİ 2015

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE
VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE STANDARTLARININ
KARŞILAŞTIRILMASI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Volkan TOSUN

Yrd.Doç.Dr.Ahmet Cemkut BADEM

KOCAELİ 2015

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE
VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE STANDARTLARININ
KARŞILAŞTIRILMASI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Volkan TOSUN

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 17.06.2015 ve 2015/12

Prof.Dr.Vasfi HAFTACI

Yard.Doç.Dr. Ahmet Cemkut BADEM

Yard.Doç.Dr. Ferah YILDIZ



KOCAELİ 2015

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
KISALTMALAR.....	VII
0. GİRİŞ.....	VIII
1. İNŞAAT FAALİYETİ TÜRLERİ	1
10. GENEL BAKIŞ	1
11. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ	2
110. GENEL AÇIKLAMA	2
111. YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ	2
112. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ	4
113. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ	5
12. DEVİR AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ.....	7
120. GENEL AÇIKLAMA	7
121. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT FAALİYETLERİ.....	7
122. YAP İŞLET DEVRET MODELİ	8
123. YAP KİRALA DEVRET MODELİ	10
2. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR	12
20. GENEL BAKIŞ	12
21. YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ	12
210. GENEL AÇIKLAMA	12
211. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ .	13
2110. Açıklama	13
2111. Maliyet Yöntemi	13

2112. Dönem Giderlerinin Durumu	15
2113. Borçlanma Maliyetlerinin Durumu	16
212. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ	17
2120. Açıklama	17
2121. Maliyet Yöntemi	17
2122. Dönem Giderlerinin Durumu	19
2123. Borçlanma Maliyetleri	19
213. ÖRNEK UYGULAMA.....	22
2130. Örnek Verileri	22
2131. Vergi Kanunlarına Göre Çözüm	23
2132. Muhasebe Standartlarına Göre Çözüm	28
22. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ.....	34
220. GENEL AÇIKLAMA	34
221. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ	34
2210. Açıklama	34
2211. Arsa Maliyeti.....	35
2212. Arsa Sahibinin Kurum Olması Durumu.....	37
2213. KDV Sorunu	39
222. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ	40
2220. Açıklama	40
223. ÖRNEK UYGULAMA.....	41
2230. Örnek Verileri	41
2231. Vergi Kanunlarına Göre Çözümü	41
23. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ.....	46
230. GENEL AÇIKLAMA	46
231. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ	46
2310. Açıklama	46
2311. Aktife Kayıtlı Değer ve Amortisman.....	47
2312. Aktife Kayıtlı Binaların Satılması Durumu	50
232. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ	51
2320. Açıklama	51
2321. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat Faaliyetleri.....	51
2322. Maddi Duran Varlık Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat Faaliyetleri	54
233. ÖRNE UYGULAMA.....	58
2330. Örnek Verileri	58
2331. Vergi Kanunlarına Göre Çözüm	59

2331. Muhasebe Standartlarına Göre Çözüm	64
--	----

3. DEVİR AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHAEBELEŞTİRİLMESİNDE VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN ÖZELLİKLI DURUMLAR..... 71

30. GENEL BAKIŞ	71
------------------------------	-----------

31. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT FAALİYETLERİ

310. GENEL AÇIKLAMA	71
311. VUK'A GÖRE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ	72
3110. Açıklama	72
3111. Ortak Giderler	72
3112. Amortismanlar.....	73
3113. Hakedişler	74
3114. VUK'a Göre Gelir ve Giderlerin Tahakkuku.....	76
312. TMS-11'E GÖRE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ.....	77
3120. Açıklama	77
3121. Sözleşme Gelirleri.....	77
3122. Sözleşme Giderleri.....	78
3123. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	79
3124. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	80
3125. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi	80
313. ÖRNEK UYGULAMA.....	81
3130. Örnek.....	81
3131. Vergi Kanunlarına Göre Çözüm	81
3132. Muhasebe Standartlarına Göre Çözüm	85

32. YAP-İŞLET-DEVRET

320. GENEL AÇIKLAMA	95
321. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ.....	95
3210. Açıklama	95
3211. Arsa Üzerine Yapının İnşası	96
3212. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci.....	97
3213. Sözleşmenin Sona Ermesi	98
322. STANDARTLAR AÇISINDAN YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ	100
3220. Açıklama	100
3221. Arsa Üzerine Yapının İnşası	100
3222. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci.....	103
3223. Sözleşmenin Sona Ermesi	104
323. ÖRNEK UYGULAMA.....	105
3230. Örnek Soru	105

32. YAP-İŞLET-DEVRET

320. GENEL AÇIKLAMA	95
----------------------------------	-----------

321. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ.....

3210. Açıklama	95
----------------------	----

3211. Arsa Üzerine Yapının İnşası	96
---	----

3212. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci.....	97
--	----

3213. Sözleşmenin Sona Ermesi	98
-------------------------------------	----

322. STANDARTLAR AÇISINDAN YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ

3220. Açıklama	100
----------------------	-----

3221. Arsa Üzerine Yapının İnşası	100
---	-----

3222. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci.....	103
--	-----

3223. Sözleşmenin Sona Ermesi	104
-------------------------------------	-----

323. ÖRNEK UYGULAMA.....

3230. Örnek Soru	105
------------------------	-----

3231. Vergi Kanunları Açısından Çözüm.....	106
3232. Muhasebe Standartları Açısından Çözüm.....	109
33. YAP KİRALA DEVRET.....	113
330. GENEL AÇIKLAMA.....	113
331. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YAP KİRALA DEVRET.....	113
3310. Açıklama.....	113
3311. Yapının İnşa Aşaması.....	114
3312. Kiralama Süreci.....	114
3313. Devir Aşaması.....	117
332. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN YAP KİRALA DEVRET ...	117
3320. Açıklama.....	117
3321. Yapının İnşa Aşaması.....	118
3322. Devir Aşaması.....	119
3323. Kiralama Süreci.....	120
333. ÖRNEK UYGULAMA.....	122
3330. Örnek Soru.....	122
3331. Vergi Kanunları Açısından Çözüm.....	124
3332. Muhasebe Standartları Açısından Çözüm.....	127
4. SONUÇ VE YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	131
40. SONUÇ.....	131
41. YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	135
ÖZGEÇMİŞ.....	140

ÖZET

İş hayatındaki hızlı gelişim, ülkemizdeki köklü vergi kanunlarımızın sürekli kendini yenileyerek gelişmesini sağlamıştır. İnşaat sektöründe ortaya çıkan yeni sözleşme türleri ve inşaat modelleri de vergi kanunlarımızı, muhasebeleştirme usulleri ve vergilendirme yöntemleri hakkında yeni düzenlemeler yapmaya zorlamaktadır.

Vergi kanunlarındaki geçmiş düzenlemeler ve hükümetlerin vergi politikaları her zaman muhasebe standartlarının amaçlarıyla uyuşmaya bilmektedir. Bu nedenle bazı durumlarda vergi kanunları ve muhasebe standartları arasında farklı uygulamalar ortaya çıkabilmektedir.

Bu çalışmada; inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, vergi kanunları ve muhasebe standartları arasında ortaya çıkan farkları uygulama örnekleriyle ortaya koyabilmek amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Faaliyetleri, Vergi Kanunları, Muhasebe Standartları

ABSTRACT

Rapid development in business life helped rooted tax laws in our country to continuously adopt themselves. New agreement types and construction models emerging in construction sector force our tax laws to be reformed in terms of recognition rules and taxation methods.

Previous regulations in tax laws and tax policies of governments may not always be in alignment with the aim of accounting standards. Therefore in some cases different practices may occur between tax laws and accounting standards

In this study, it is aimed to reveal differences between accounting standards and tax laws in recognition of construction activities by using examples.

Key Words: Construction Activities, Tax Laws, Accounting Standarts

KISALTMALAR

A.G.E.	Adı Geen Eser
AŞ	Anonim Şirket
Bkz	Bakınız
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KÖİ	Kamu Özel İşbirliği
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YİD	Yap İşlet Devret
ATİK	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler
AVM	Alış Veriş Merkezi

0. GİRİŞ

İnşaat sektörü Türkiye’de gelişmekte olan bir sektör olarak dikkat çekmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre, 2010 yılından bu yana her yıl bir önceki yıla oranla büyüme gösteren inşaat sektörü, gerek sanayi gerekse ticaret boyutuyla ülke ekonomisindeki yerini almaktadır.

İnşaat faaliyetlerinin oldukça geniş bir yelpazeye sahip olduğu söylenebilir. İkamet amaçlı binalar, işyerleri, fabrika binaları, hizmet projeleri inşaatı, altyapı inşaatları bunlara örnek olarak sayılabilir. Her bir inşaat faaliyeti kendi içerisinde özellikli durumlar arz etmektedir. Bu farklılıkları inşaat faaliyetinin amaçlarına göre; mülkiyet hakkına sahip olmak amacıyla inşa edilenler ve mülkiyet hakkını devretmek amacıyla inşa edilenler olarak sınıflandırmak mümkündür.

Sektörün ülke ekonomisindeki faaliyet hareketliliği, işletme yöneticileri, çalışanlar, yatırımcılar, kredi sağlayanlar ve devlet gibi çevreleri etkilemiştir. Bu çevrelerin her biri kendi amaçları için işletme hakkında doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır.

Muhasebe kısaca, işletmenin mali nitelikli işlemlerini parayla ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, raporlayan ve sonuçlarını yorumlayan bir bilim dalı olarak tanımlanabilir. İnşaat faaliyetlerinin her aşamasında ortaya çıkan işlemlerin de kanuni düzenlemelere ve genel muhasebe standartlarına uygun olarak kaydedilmesi ve raporlanması, bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir bilgiyi sağlamak açısından gereklidir.

Uluslar arası piyasa ile iç içe giren ticari faaliyetler, finansal raporların uluslar arası standartlara uyumlu olarak düzenlenmesi ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Ülkemizde, Kamu Gözetim Kurumu’nun yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılabilir, ihtiyaca uygun finansal tabloları sunabilmeyi amaçlamaktadır.

Bu kapsamda, dört bölüm olarak hazırlanan çalışmamızın birinci bölümünde inşaat faaliyetlerinin sınıflandırılması ve bu sınıflandırmaya uygun inşaat faaliyetlerine ilişkin genel açıklamalar ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri olarak sınıflandırılan; yap sat inşaat faaliyetleri, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ve özel inşaat faaliyetleri ele alınmıştır. Her bir inşaat faaliyetine ilişkin, vergi kanunları ve muhasebe standartlarının düzenlemeleri karşılaştırılarak uygulama farklılıkları örnekler ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde devir amaçlı inşaat faaliyetleri olarak sınıflandırılan; taahhüt şeklinde inşaat, yap işlet devret ve yap kirala devret modeli inşaat faaliyetleri ele alınmıştır. Bu bölümde, devir amaçlı inşaat faaliyetleri; vergi kanunları ve muhasebe standartları ışığında ele alınmış ve ortaya çıkan özellikli durumlar örnek uygulamalar ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi kanunları ve muhasebe standartları arasında ortaya çıkan farklılıklar hakkında genel değerlendirmenin yapıldığı sonuç bölümü yer almaktadır.

1. İNŞAAT FAALİYETİ TÜRLERİ

10. GENEL BAKIŞ

İnşaat, genel anlamı ile malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsar. (Kızılot, 1998, s. 951)

Vergi kanunlarında inşaat kavramının tanımına yer verilmemiş olup, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5.maddesinde "Yapı, karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesislerdir" denilmiştir. (Bulut, 2007, s. 59)

Kamu İhale Kanununun 4. maddesinde inşaat yerine yapım tanımı yapılmıştır. Buna göre bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, 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, bu işlerin sonucunda ortaya çıkan yapım inşaat olmaktadır. (Yılmaz, 2006, s.19)

Tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere inşaat faaliyetleri, geniş çerçeveli bir yapım faaliyetidir. Dolayısıyla inşaat sektöründe çeşitli şekillerde sözleşmeler ve üretimler yapılabilmektedir. Bu çeşitliliğin incelenmesi için inşaat faaliyetlerinin sınıflandırılması uygun olacaktır.

Genel olarak, yap sat inşaat faaliyetleri, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri, özel inşaat faaliyetleri, taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri, yap-işlet-devret modeli ve yap-kirala-devret modeli şeklinde inşaat faaliyetlerinden bahsedilebilir.

İnşaat faaliyetleri temelde ikiye ayrılabilir. Bunlar, kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlar olarak bölümlenebilir. (Örten vd., 2014, s.124) İnşaat faaliyetlerinin amaçları göz önüne alındığında; yap-sat inşaat faaliyetleri, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ve özel inşaat faaliyetleri mülkiyet amacı taşıyan, taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri, yap-işlet-devret modeli ve yap-kirala devret modeli belirli bir taahhüt sonucu devir amacı taşıyan inşaat faaliyetleri olarak nitelendirilebilir.

Sonraki bölümlerde bu sınıflandırma dikkate alınarak mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri ve devir amaçlı inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan özellikli durumlar açıklanmaya çalışılacaktır.

11. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ

110. GENEL AÇIKLAMA

İşletmelerin satmak veya kullanmak amacıyla kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaatlar mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri olarak tanımlanabilir. Yap sat inşaat faaliyetleri, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ve özel inşaat faaliyetleri mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri olarak sayılabilirler. Bu bölümde yap sat, arsa karşılığı ve özel inşaat faaliyetleriyle ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın 2. Bölümünde ise mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından özellikli durumlar incelenecektir.

111. YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ

Daire, kat, dükkan iş yeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler. (Şenlik, 2007, s.8.)

Yap Sat inşaat işlemleri aktiflerinde kayıtlı arsa üzerine, ilk madde ve malzemeleri çeşitli makine ve aletlerle, enerji ve insan gücü kullanmak suretiyle ortaya yapı adını verdiğimiz yeni bir ürün çıkarmaktadırlar. Bu yapılar apartman, işyeri, villa olarak tanımlandığı anda satışa hazır mamul haline dönüşmüşlerdir. Bu nedenle yap-sat inşaat işletmelerindeki bu üretim akışı diğer sanayi işletmelerinininki ile aynıdır. (Şenlik, 2007, s.473.)

Yap sat inşaat faaliyeti ile iştigal eden işletmeler öncelikle kendilerine ait bir arsa üzerinde inşaat faaliyeti yürütmelidirler. Bu inşaat faaliyeti tamamlandığında ortaya çıkan yapı ise kullanım değil satış amacıyla işletme mülkiyetinde bulunmalıdır. Yani bu tür işletmeler bir üretim işletmesi, yaptıkları faaliyet de bir imalat faaliyeti olarak nitelendirilebilir.

Özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler üretim işletmesi niteliği taşıması nedeniyle üretmiş oldukları mamullerin pazarlama ve satış sorumluluğu da kendilerine aittir. Bu tür inşaat işlerini yürüten işletmelerde gerek inşaat faaliyeti ile

ilgili olay ve işlemlerin kayıt düzeni gerekse vergilendirme şekli taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinden farklıdır. (Alagöz, 2008 , s.4.)

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinde, yapı tamamlandığında asıl sahibine teslim söz konusudur. Yapı sat inşaat faaliyetlerinde ise ortaya çıkan yapı işletme için stok niteliğinde bir mamuldür. Dolayısıyla yapının tamamlanmasıyla faaliyet sonuçlanmamaktadır. Yapının pazarlanması, satışı ve satış sonrası hizmetleriyle yapı sat inşaat faaliyeti devam etmektedir.

Yap-Sat inşaat işletmeleri mamul üretimi gerçekleştirdiğinden üretim işletmelerinin kullanması gereken maliyet hesaplarını kullanmak zorundadırlar. Maliyetler; 710-Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, 720-Direkt işçilik giderleri ve 730-Genel üretim giderleri hesabında toplanan giderlerin toplamından meydana gelmektedir. Her dönem oluşan maliyetler, dönem sonunda 151-Yarı mamul üretim hesabına aktarılarak bu hesaba toplanır. Tamamlanan inşaatlara isabet eden maliyetler ise 152-Mamuller hesabına aktarılırlar.

Yapı Sat inşaat işlerinde, üretilen mamulün satışının yapılması halinde kâr/zarar belirlenebilir. Satış yapılmadığı sürece mamul, işletmenin aktif değeri olarak kalacaktır.

Satış halinde ise yine diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi 600-Yurtiçi satışlar hesabına satış bedeli alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Satılan mamullerin maliyetleri ise 620-Satılan Mamuller Hesabına borç, 152 Mamuller hesabına alacak kaydedilir. (Kızılot, 1994, s.1132-1144.)

Bir mamul üretimi olarak yapı sat inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, maliyetlerinin belirlenmesi ve değerlemesi ile ilgili çerçeve TMS-2 Stoklar standardında açıklanmıştır. Buna karşılık vergi kanunlarımızın konuyla ilgili henüz yürürlükte bulunan bazı maddeleri muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler öngörmektedir.

Maliyet yöntemi için, vergi usul kanunu tam maliyet yöntemini esas alırken, TMS-2 Stoklar Standartı normal maliyet yönteminin kullanılmasını benimsemiştir. Yine dönem giderlerinden mamul maliyetine pay vermeyi vergi kanunları ihtiyari

bırakırken, standart mamulün mevcut durumuna getirilmesine katkısı olmayan giderleri dönem gideri olarak kabul etmektedir. Aynı şekilde borçlanma maliyetlerine bakış açısı da vergi kanunları ve standartlar yönünden farklılık göstermektedir. Vergi usul kanunu borçlanma maliyetlerini ilk dönem maliyet yapma zorunluluğu getirirken, takip eden dönemler için gider veya maliyet yapmayı ihtiyari bırakmaktadır. Buna karşılık standartlar, stoğun kullanıma hazır hale gelmesini baz almaktadır. Bu süreye kadar katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenirken, stokun kullanıma hazır hale gelmesinden sonra katlanılan borçlanma maliyetleri ise dönem gideri olarak kabul ediliyor.

112. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ

Bu işlemde, arsa maliki, arsasını ya da üzerinde yıkılması öngörülen yetersiz yapı bulunan taşınmazını değerlendirmek amacıyla, bunun bir bölüm paylarını inşaatçıya geçirmekte, bir bölüm paylarının mülkiyetini üzerine alıkoymaktadır. (Karahasan, 1979, s.301)

Arsa karşılığı inşaat faaliyetiyle iştil eden işletmeler öncelikle işletmenin aktifinde kayıtlı olmayan bir arsa üzerinde inşaat faaliyeti yürütmektedirler. Bu işletmeler arsa mülkiyetini devralmak için inşa edilen yapının belirli bölümlerini arsa sahibine vermeyi taahhüt ederler.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetinde arsanın maliyeti, karşılığında teslim edilecek mamul bölümünün (kat) maliyeti kadar olacağından, ancak inşaat tamamlanınca kesin olarak belirlenebilmektedir. İnşaat tamamlandığında ise arsa maliyetinin nasıl belirleneceği Vergi Usul Kanununda şöyle düzenlenmiştir;

“ Maliyet bedeli esas; emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilindir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.” (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961, Madde No:267)

Dolayısıyla, arsa maliyetinin bulunabilmesi için söz konusu inşaat toplam maliyeti, toplam üretilen m² ye bölünecek ve 1 m² ye düşen pay bulunacaktır. 1 m² ye düşen maliyet payı ile arsa sahibine verilen birimlerin toplam m² si çarpılacak ve maliyet

belirlenmiş olacaktır. (Uysal, 2008, Sayı 56) Belirlenen maliyet üzerine Vergi usul kanunu 267. Maddesi uyarınca %5 ilave etmek suretiyle arsanın emsal bedeli belirlenmiş olacaktır. Emsal bedel üzerinden arsa devir alınacak ve maliyete eklenecek, karşılığında ise sözleşmede taahhüt edilen kat (mamul bölümü) arsa sahibine teslim edilecektir.

Yapının arsa karşılığında teslim edilen bölümleri haricinde kalan bölümler işletme için aynı yap sat inşaat faaliyetiyle üretilen yapılarda olduğu gibi stok niteliği taşımaktadır. Bu nedenle arsa karşılığı inşaat faaliyetleri bir yap sat inşaat faaliyeti olarak kabul edilebilir. Arsa karşılığında teslim edilen bölümler dışında katların satış işlemleri yap sat inşaat işlemlerinde tarif edildiği şekilde diğer üretim işlerinde olduğu gibi uygulanacaktır.

Standartların yap sat inşaat faaliyetleriyle ilgili hükümleri, bir mamül üretim süreci olarak benzer nitelikte olan arsa karşılığı inşaat faaliyetleri için de geçerlidir. Uygulanması gereken maliyet yöntemleri, dönem giderlerinin dağıtımı ve maliyet ya da gider olarak kabul edilmesi ve borçlanma maliyetlerinin durumu gibi hususlar yap sat inşaat faaliyetleri başlığı altında detaylıca incelenecektir.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin kendine has problemlerine ilişkin vergi kanunları bazı düzenlemeler getirmiştir. Arsa maliyetinin nasıl tespit edileceği, emsal bedel uygulaması gibi hususlar vergi usul kanununda açıklanmıştır. Katma değer vergisi kanunu ise vergi usul kanununun ihtiyari bıraktığı dönem giderlerinin maliyete ilave edilme hususunu bir zorunluluk olarak yeniden ele almıştır. Aynı şekilde arsa sahibinin kurum olması halinde hem arsayı teslim eden hem de arsayı teslim alan için nasıl bir uygulama yapılacağı gibi özellikli durumlara vergi kanunları düzenlemeler getirmiştir. Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerine has problemler ve muhasebeleştirilmesine ilişkin detaylı açıklamalar daha sonra yapılacaktır.

113. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ

İşletmeler, satma amaçları dışında ihtiyaçları olan binaları, depoları, yer altı ve yer üstü düzenlerini kendileri de yapabilirler. İşletmelerin kendi kullanım amaçlarıyla yapmış oldukları inşaatlar vergilendirme açısından Yap-Sat inşaat olarak dikkate alınmazlar. Örneğin tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletme yönetim

faaliyetlerinde kullanmak üzere bir binayı kendisi yapabilir. Bu durumda yönetim binası inşası vergilendirme açısından inşaat faaliyeti kapsamına girmez. (Şenlik, 2007, s.8.)

Yapımcının kendi adına kullanmak üzere maddi duran varlık üretimini kapsayan inşaatlar için “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı kullanılır ve inşaatın bitiminde ilgili duran varlık hesaplarına alınır. (Örten vd., 2014, s.124)

İşletmelerin kendi ihtiyaçları için inşaat yapmaları durumunda, katlanmış oldukları inşaat maliyetleri inşaat tamamlanıncaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlerler. İnşaat tamamlandığında ise 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında biriken toplam maliyet, 251-Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri, 252-Binalar, 253-Tesis Makine ve Cihazlar gibi maddi duran varlık hesap kümesindeki uygun olan hesabına devredilir.

Vergi kanunları ve muhasebe standartları, özel inşaat faaliyetleri kapsamında katlanılan borçlanma maliyetlerinin gider mi yoksa maliyet mi yapılacakları hususunda farklı düzenlemeler getirmektedir. Keza stokların değerlemesinde seçilmesi gereken maliyet yöntemleri ile ilgili de stoklar standardı (TMS-2) vergi kanunlarındaki düzenlemelerden ayrılmaktadır.

Özel inşaat faaliyetleri tamamlandıktan sonra işletme aktifinde kayıtlı yapılar halini almaktadırlar. Bu yapılar kurumlar vergisi kanunundaki belirli şartları taşıdıkları halde satılırlarsa, maliyet bedelleri ile satış bedelleri arasında ortaya çıkan kârın %75i kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yatırımları teşvik amacı taşıyan bu düzenleme katma değer vergisiyle de devam etmiş ve aynı şartları sağlamak koşuluyla katma değer vergisi de tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

Standartlar ise özel inşaat faaliyetleriyle ilgili yeni bir bakış açısını literatüre kazandırmıştır. Yapının ne amaçla inşa edildiğini sorgulamakta ve inşa edilme amacına göre bir ayırım yapmaktadır. TMS-40 yatırım amaçlı gayrimenkul standardı, yatırım amaçlı gayrimenkul ve kullanım amaçlı gayrimenkul kavramlarını tanımlamaktadır. Standartlar, kullanım amaçlı gayrimenkulleri maddi duran varlık

standardı kapsamında değerlendirirken yatırım amaçlı gayrimenkuller ise TMS-40 kapsamında ayrıca düzenlemeye tabi tutulmuşlardır.

12. DEVİR AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ

120. GENEL AÇIKLAMA

İşletmelerin inşa ettikleri yapıları belirli bir sözleşme ile asıl sahiplerine devretmeyi taahhüt ettikleri inşaat faaliyetleri devir amaçlı inşaat faaliyetleri olarak tanımlanabilir. Yıllara yaygın olan veya yıllara yaygın olmayan taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetleri, yap-işlet-devret ve yap-kirala-devret modeli inşaat faaliyetleri devir amaçlı inşaat faaliyetlerine örnek gösterilebilir.

Bu bölümde, devir amaçlı inşaat faaliyetleriyle ilgili açıklama yapılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümde ise devir amaçlı inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan özellikli durumların vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından incelenmiştir.

121. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT FAALİYETLERİ

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir. (Kızılot, 2010, s.42)

Taahhüt şeklindeki inşaatlar, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bir taahhüdün gerçekleşebilmesi için dört unsurun bulunması gerekir. Bunlar;

- Yapılacak bir iş (bir şeyin imali),
- İşin bedeli,
- İşin bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimse (müteahhit)
- İş yaptıran kimsedir (iş sahibi). (Kızılot Ş, 2000, s. 8)

Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri, yapımı bir yıldan kısa süren inşaat işleri olarak kabul edilmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri; belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve

yapısı itibariyle bir takvim yılı içinde bitirilmesi mümkün olmayan, inşaat, hafriyat, baraj, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım işlemleridir. (Aşker, 2010, s.64)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları açısından farklılıklar göstermektedir. Gelir Vergisi Kanununda Yıllara Yaygın İnşaat İşleri şu şekilde düzenlenmiştir;

“Birden fazla takvim yılına sirayet inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar 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 onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.” (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1960, Madde No:42)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da “İnşaat Sözleşmeleri” olarak yayımlanmış bulunan 11 numaralı standardın, yapımının genellikle uzun süreye yayılması ve yapının başkasına ait olması nedenlerine bağlı olarak “müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri esas alınmaktadır. (Yereli vd., 2011, s.118)

122. YAP İŞLET DEVRET MODELİ

İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini ifade eder. (Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun, 1994, Madde No:3)

YİD modeli, genel olarak kamu kurumlarınca üretilen bir malın yada hizmetin ilgili kamu kuruluşlarınca verilecek satın alma garantisi kapsamında özel sektör kuruluşlarınca üretilmesi ve bu üretimin, doğrudan ilgili kamu kuruluşuna ya da son kullanıcılara (tüketicilere) satılması amacıyla kurulmuş bir modeldir. Model, kurulan bir ortak girişim şirketinin, finansmanını da kendi sağlayarak tüm yatırımı yapması, işletme ve bakım giderlerini üstlenmesi, varsa almış olduğu kredileri geri ödemesi, belirli bir program ve getiri oranı üzerinden koymuş olduğu sermayeyi geri alması ve önceden belirlenmiş olan imtiyaz yada işletme süresi sonunda yatırımın mülkiyetini anlaşma koşullarına göre ilgili kamu kuruluşuna devretmesine dayanır. (Karluk, 1995, s. 333)

YİD modeli ilk olarak 04.12.1984 tarihli ve 3096 sayılı “Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun” ile Türkiye Elektrik Kurumu dışındaki özel hukuk hükümlerine tabi sermaye şirketleri statüsüne sahip yerli ve yabancı şirketlerin elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı ve ticareti ile görevlendirilmesi düzenlenmiştir. Bu Kanun ile nükleer santraller hariç diğer elektrik üreten santrallerin özel sektör marifetiyle yapılması ve/veya işletilmesinin önü açılmıştır. (Ülkemizde Uygulanan KÖİ Modelleri ve Yasal Altyapı, 2010, s.1)

YİD Modelinin sağladığı yararları üç ana grup altında toplamak mümkündür.

Ana gruplar ve bu grupların açılımları aşağıda kısaca özetlenmiştir: (Koçer, 2008, s. 67)

Yapısal Avantajlar

- Esnek yapısı sayesinde çok farklı yatırımlar için aynı kanun çerçevesinde uygulanabilir.

Devlet açısından

- Devlet bütçesinden bağımsız altyapı yatırımı yapılması,
- Yabancı sermaye girişinin sağlanması,

- Teknoloji transferi yapılması,
- İnşaat ve işletme risklerinin yatırımcıya devredilmesi,
- Altyapı hizmetlerine özel sektör dinamizmini ve rekabeti getirmesi,
- Öncelikli projelerin biran önce uygulanabilme imkanının yaratılması,
- Toplam yatırımların artması ve istihdam artışı imkanının yaratılması.

Halk açısından

- Altyapı hizmetine kavuşma,
- Daha iyi servis,
- Daha ucuz servis.

Yap-İşlet-Devret ile ilgili inşaatlar, yapımcı işletmeler tarafından ülkemizde “264 Özel Maliyetler” hesabına alınmakta ve işletme süresinin bitiminde ana işletmeye devredilmektedir. (Örten R., vd., 2014, s.124)

123. YAP KİRALA DEVRET MODELİ

Bir altyapı yatırımının özel sektör tarafından tasarlandığı, finansmanının sağlanarak inşa edildiği, belirli bir süre için kamuya kiralandığı, gerekli hallerde yatırım kapsamındaki mal ve hizmet üretim birimlerinin kısmen veya tamamen yüklenici tarafından işletildiği ve yapının mülkiyetinin kira dönemi sonunda kamuya geçtiği modeldir. (Ülkemizde Uygulanan KÖİ Modelleri ve Yasal Altyapı, 2010, s.1)

Model Türkiye’de kamu özel işbirliği çerçevesinde sağlık bakanlığı tarafından uygulamaya alınmıştır. Yapılmasının gerekli olduğuna Yüksek Planlama Kurulu tarafından karar verilen sağlık tesisleri, Sağlık Bakanlığınca verilecek ön proje ve belirlenecek temel standartlar çerçevesinde, kendisine veya Hazineye ait taşınmazlar üzerinde ihale ile belirlenecek gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine kırk dokuz yılı geçmemek şartıyla belirli süre ve bedel üzerinden kiralama karşılığı yaptırılabilir.

Bu amaçla Maliye Bakanlığınca, gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine Hazineye ait taşınmazlar bedelsiz devredilebilir. Bu taşınmazların sözleşme süresince amacı dışında kullanılmayacağına, Maliye ve Sağlık bakanlıklarından izin alınmaksızın devredilemeyeceğine dair tapu kütüğüne şerh konulur.

Bu şekilde yapılacak kiralama işlemlerine ait kira bedelleri Sağlık Bakanlığınca bağlı Döner Sermaye İşletmelerince ödenir. (Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun, 2005, Madde No: 1)

Hazinece yüklenici lehine üst hakkı tesis edilmek suretiyle devredilen taşınmazlar ile üzerine inşa edilen sağlık tesisleri, üst hakkı sözleşmesi süresi sonunda her türlü takyidat, yükümlülük, şerh, borç, taahhütlerden arı olarak, normal aşınma ve yıpranma hariç olmak üzere, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak Hazineye intikal eder. (Sağlık Tesislerinin, Kiralama Karşılığı Yapılması İle Tesislerdeki Tıbbi Hizmet Alanları Dışındaki Hizmet ve Alanların İşletilmesi Karşılığında Yenilenmesine Dair Yönetmelik, 2007, Madde No: 44)

2. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

20. GENEL BAKIŞ

Mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri, inşaat faaliyeti tamamlandıktan sonra ortaya çıkan yapının herhangi bir devir taahhüdü olmaksızın işletme aktifine dâhil olduğu inşaat faaliyetleri olarak tanımlanabilir.

İşletmelerin, kendi arsaları üzerine satmak amacıyla inşa ettikleri yapılar (Yap Sat İnşaat Faaliyetleri), başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı inşa edilen yapılar (Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri) ve kullanmak veya yatırım amacıyla inşa ettikleri ve işletme için duran varlık niteliği taşıyan yapılar (Özel İnşaat Faaliyetleri) bu kapsamda değerlendirilebilir.

Her bir inşaat faaliyeti, muhasebeleştirme ve vergilendirilme hususunda kendine has problemler içermektedir. Vergi kanunları ve muhasebe standartları bu problemlerin çözümü için bazen uzlaşan bazen de çelişen düzenlemeler getirmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetlerinin kendine has problemlerinin, vergi kanunları ve muhasebe standartları düzenlemeleri ışığında nasıl çözümlenebileceği incelenmiştir.

21. YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ

210. GENEL AÇIKLAMA

Yap Sat inşaat faaliyetleri ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler. İşletme için stok niteliği taşıyan bu yapıların muhasebeleştirilmesinde bazı özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Yap sat inşaat faaliyetlerinin hangi maliyet yöntemiyle değerlendirileceği, hangi giderlerin maliyetlere dâhil edileceği, yapının finansmanında katlanılan borçlanma maliyetlerinin gider mi yoksa maliyet mi olacağı gibi hususlar önem arz etmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde yap sat inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan özellikli durumları vergi kanunları ve muhasebe standartları çerçevesinde incelenmiştir.

211. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ

2110. Açıklama

Genel olarak bir yap sat inşaat faaliyetinde; üretim maliyetleri, genel giderler ve finansman maliyetleri olarak tanımlayabileceğimiz üç tür harcama ortaya çıkmaktadır. Bu harcamalardan hangilerinin inşaat maliyetine dahil edileceği, hangilerinin dönem gideri olarak kabul edileceğiyle ilgili vergi kanunlarınca bazı düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde vergi kanunları açısından yap-sat inşaat faaliyetleriyle ilgili ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirilmesi açıklanmaya çalışılmıştır.

2111. Maliyet Yöntemi

Üretilen mamullerin maliyetinin belirlenmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda olur. Maliyet sisteminin kuruluş amaçları, sistemin üreteceği bilgiler ile alınacak kararlara yardımcı olmak, maliyet analizini ve maliyet kontrolünü sağlamak ve birim maliyetleri en sağlıklı bir şekilde hesaplamaktır. (Altuğ, 1999, s.285)

Yap Sat inşaat faaliyetlerinde maliyet yöntemi, standartlar ve vergi kanunları açısından farklılık göstermektedir. VUK 274. Maddesi maliyet bedelini; “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*” şeklinde düzenlemiştir.

Standartlar ise maliyet bedelinin hesaplanmasıyla ilgili şu tanımlamayı yapmıştır; “*Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır.*” (TMS 2 Stoklar Standardı, 2005, Madde No:21)

Görüleceği gibi vergi kanunlarımıza göre, tam maliyet yönteminin uygulanması gerekir. Ancak standart, normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. (Örten R., v.d., 2014, s.50)

Tam maliyet yöntemi, değişken üretim giderleriyle sabit üretim giderlerinden oluşan tüm maliyet unsurlarını, mamulün maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Bu yöntemde göre, dönemin üretim giderlerinin tamamı, direkt, endirekt, sabit, değişken ayrımı yapılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir. (Erden, 1999, s.109)

Geleneksel maliyet yöntemi olarak kabul edilen tam maliyet yöntemi uygulamada en çok kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde üretimle ilgili tüm maliyetler yani direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın üretilen mamul maliyetine aktarılarak stoklarda gösterilir. Üretim faaliyeti dışında kalan tüm giderler ise (araştırma geliştirme, pazarlama, genel yönetim) mamul maliyetine aktarılmayıp doğrudan doğruya dönem gideri olarak kabul edilir ve gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Vergi Usul Kanunumuz işletmelerde tam maliyet yönteminin kullanımını zorunlu kılmıştır. (Boyar, 2006, s.216)

İnşa aşamasındaki maliyetlerin vergi kanunları açısından yukarıdaki gibi tam maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilmeleri uygun olacaktır. Bilanço tarihinde ise eldeki stokların nasıl raporlanacağı yine vergi usul kanununda tarif edilmiştir.

Malın maliyet değeri ile değerlendirilmesi esas olmakla birlikte, malın değerlendirme günündeki değerinin maliyet değerinden %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği durumlarda; işletme malını yasanın belirlenen esaslara uygun biçimde "emsal bedeli" (değerleme gününde satılması halinde benzer mallara göre bulacağı değer) üzerinden değerlendirebilir. (Sevilengül, 2011, s.288)

2112. Dönem Giderlerinin Durumu

Dönem içerisinde oluşan faaliyet giderlerinin inşaat maliyetine yüklenip yüklenmeyeceği de bir başka sorunu teşkil etmektedir. Faaliyet giderleri; araştırma geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşur.

Finansman giderleri de dönem gideri olarak kabul edilebilir. Ancak finansman giderleri inşa edilen yapı ile doğrudan ilişkilendirilebilen, yapıyı finanse etme özelliğine de sahiptir. Dolayısıyla hem vergi kanunları hem de muhasebe standartları finansman giderlerini ayrıca ele almıştır. Bu nedenle finansman giderlerinin durumu bir sonraki başlık olan Borçlanma Maliyetleri başlığı altında incelenecektir.

VUK'da imal edilen malların maliyetine girecek unsurlar şu şekilde açıklanmıştır;

“İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- 1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;*
- 2. Mamule isabet eden işçilik;*
- 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;*
- 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);*
- 5. Ambalajlı olarak piyasaya arzedilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.*

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.” (VUK, 1961, Madde No:275)

VUK'daki bu düzenlemeden, her ne kadar ihtiyari de biraklısa faaliyet giderlerinin, mamule düşen hisse oranında mamul maliyetine katılabileceği görülmektedir. Yani işletmeler dilerlerse genel idare giderlerinden bir payı üretim maliyetlerine dahil edebilirler.

2113. Borçlanma Maliyetlerinin Durumu

Borçlanma maliyeti, banka hesap mevcudundan fazla çekilen paralar ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto veya primlerin itfaları, borçlanma anlaşmalarından meydana gelen tali maliyetlerin itfa payları, finansal kiralama ile ilgili finansman giderleri ve yabancı para ile borçlanmalarda finansman maliyetleri niteliğindeki kur farklarını kapsar. (Örten, v.d., 2014, s.357)

Yap-Sat inşaat faaliyetinde bulunan bir işletmenin katlandığı borçlanma maliyetlerinin, inşaat maliyetinin bir parçası mı yoksa dönem gideri mi olacağı konusu vergi kanunları ve standartlar açısından farklı şekilde ele alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 262. maddesinde ise, "maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir.

Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir. (VUK Genel Tebliğ, 1995, Sıra No: 238)

Bu tebliğe göre, işletmeler borçlanma maliyetlerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, dilerse stoktaki mallara isabet eden kısmını stokların maliyetine dahil edebileceklerdir.

212. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN YAP SAT İNŞAAT FAALİYETLERİ

2120. Açıklama

Yap sat inşaat faaliyetleri bir mamul üretim faaliyeti olduklarından, muhasebe standartlarında TMS-2 Stoklar standardı başlığı altında ele alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde muhasebe standartlarına göre, yap sat inşaat faaliyeti süresince ortaya çıkan; üretim maliyetleri, dönem giderleri ve ortak giderler ile borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır.

2121. Maliyet Yöntemi

Stoklar Standardında stokların maliyeti, tüm satınalma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini, ve stokların mevcut durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir şeklinde ifade edilmiştir. (Sevilengül, 2011, s.280)

Stok maliyetinin ölçümüyle ilgili, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranının normal düzeyleri dikkate alınır. Perakende yöntemi ise, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. (TMS 2 Stoklar, 2005, Madde:21-22)

Standart maliyet hesaplamasında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetlerin belirlenmesinde iki yaklaşım izlenmektedir. Bunlardan ilki, geçmiş dönemlerin sonuçları veya gelecekteki olası gelişmeler göz önünde bulundurularak istatistiki hesapların yapılması sonucu tahmini maliyetlere ulaşılmasıdır. İkincisi ise, işletmenin stratejik planları da göz önünde bulundurularak uzmanlar tarafından hazırlanan teknik senaryolara dayalı standartların

belirlenmesidir. Standartları etkileyecek unsurlarda görülen değişimler izlenerek, mevcut standartlar yeni koşullara göre yeniden düzenlenmektedir. (Sağlam v.d., Şubat, 2008)

Stoklar standardında öngörülen standart maliyet yöntemi daha çok seri üretim işlerinde uygulanabilmektedir. Yapı sat inşaat faaliyetlerinin “hızla değişen, çok sayıda kalemden oluşan” stokların aksine, yapımı uzun süre alan özellikli varlıklar olarak tanımlanabilecek mamuller ürettiği göz önünde bulundurulduğunda normal maliyet yönteminin benimsenmesi uygun olacaktır.

Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir. (Büyükmirza, 2008, s.500)

TMS 2’ye göre üretimin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında tutulur. VUK’da bu konuda hüküm olmayıp ve tam maliyet esası benimsenmiş olup, üretim ve kapasite düzeyi ne olursa olsun sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerine dahil edilecektir. (Akgün, 2012, s.234)

Bilanço tarihinde stokların, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olmasıyla değerleneceği öngörülmüştür. Bu yöntemin gerekçesi ise, stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir fakat stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez şeklinde açıklanmıştır. (Sevilengül, 2011, s.288)

Burada net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmekte. (TMS 2 Stoklar, 2005, Madde: 6)

Net gerçekleştirilebilir değerle değerleme yapıldığında, vergi kanunlarımıza göre uyumlama yapılmak zorunda kalınacaktır. Çünkü vergi mevzuatımıza göre dönem

sonu stokların değerlemesinde maliyet bedeli geçerlidir. %10 dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal bedelle değerlendirilebilir. (Örten R., v.d., 2014, s.59)

2122. Dönem Giderlerinin Durumu

Standartlarda stokların maliyeti, “*tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.*” (TMS 2 Stoklar, 2005, Madde No:10) şeklinde tanımlanmıştır. Burada stokların mevcut duruma ve konumuna getirilmesi için katlanılan maliyetleri nasıl ayırt edeceğimiz sorusu akla gelebilir. Bu sorunun cevabı da standartlarda şu şekilde açıklanmıştır; “*Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:*

(a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri

(b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri

(c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve

(d) Satış giderleri.” (TMS 2 Stoklar, 2005, Madde No:16)

Maliyet yöntemi başlığı altında da incelendiği gibi standartlar, normal maliyet yöntemini benimsediği için fire ve kayıplar gibi üretim maliyetlerini ve zorunlu olanlar dışındaki depolama giderlerini dönem gideri olarak kabul etmektedir. Vergi usul kanununun mamüle yüklenmesine izin verdiği yönetim ve satış giderlerinde ise standartlar; yönetim giderlerinin, mamüle doğrudan katkısı olmayan kısmını ve satış giderlerinin ise tamamını dönem gideri olarak kabul etmektedir.

2123. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri standardı ise borçlanma maliyetlerinin durumunu standardın temel ilkesi olarak şu şekilde ortaya koymuştur; “*Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma*

maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.” (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 2005 Madde No:1)

Özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 2005, Madde No:5) Standartta uzun sürenin tanımı ayrıntılı olarak yapılmamıştır. Bunun yerine stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin özellikli varlık olabileceği belirtilmiştir. (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 2005, Madde No:7) Genel kabul, varlığın kullanıma hazır hale gelmesi bir yıldan uzun sürüyorsa o varlığın özellikli varlık olarak kabul edilmesi şeklindedir. Fakat bu sürenin belirlenmesinde, bulunulan sektör, faaliyet konusu, maliyetlerin zamana duyarlılığı gibi hususlar belirleyici olacaktır.

Bu tür stoklara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir;

- a) Deniz araçları imal eden bir işletmede üretilen yat,
- b) Şarap üretim işletmesindeki şaraplar
- c) Tüketilebilmesi için mayalanma gerektiren özel gıdalar (peynir vb.)
- d) Mobilya ve tekstil sektöründeki tasarım ürünler
- e) Otomotiv sektöründe özel sipariş otomobiller
- f) Maden işletmeleri
- g) Bilgisayar ve yazılım programları
- h) Peyzaj çalışmaları için üretilen bahçe ve çiçek
- i) Endüstriyel iş makineleri
- j) Enerji üretim tesisleri (rüzgârgülü vb.)
- k) Yıllara Yaygın Konut Yapım İşleri

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 2005, Madde No:8)

Dolayısıyla bir borçlanma eğer Yap-Sat inşaat işi ile ilgili ise, bunun maliyeti olan faiz veya kur farkları inşaat maliyetine yüklenecektir. Üretim ile doğrudan ilişkili değil ise dönem finansman gideri olarak muhasebeleştirilecektir. Fakat kullanılan borçlanmalar hem işletme sermayesi ihtiyacının karşılanmasında hem de üretilen inşaat faaliyetinde kullanılmış ise bunların ayrıştırılarak tespit edilmesi gerekir.

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz. (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 2005, Madde No:14)

Buradaki aktifleştirme oranı aslında, direkt borçlanmaların dışındaki ortalama borçlanma maliyetidir. Ortalama borçlanma maliyeti oranıdır. Örneğin, iki kredi alınması durumunda, oran aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Or.Borç.Maliyeti Oranı} = \frac{(\text{Kredi1} \times \text{Kredi1 Faiz Oranı}) + (\text{Kredi2} \times \text{Kredi2 Faiz Oranı})}{\text{Kredi1} + \text{Kredi 2}}$$

Standartlarda aktifleştirme oranı adı verilen bu oran, nitelikli varlıklar için yapılan harcama tutarları ile çarpılır ve aktifleştirilecek borçlanma maliyeti bulunur. (Örten R., v.d., 2014, s.360)

213. ÖRNEK UYGULAMA

2130. Örnek Verileri

ABC Limited Şirketi aktifinde kayıtlı 1.500.000 TL tutarındaki arsa üzerine, 11.01.2014 tarihinde 130 m² lik 50 daireli yap sat konut inşaatına başlamaya karar vermiştir. ABC Limited Şirketi bunun için;

- 1- 20.01.2014 tarihinde belediyeye inşaat izin harcı olarak 150.000 TL ödenmiştir.
- 2- DEF mimarlık, inşaat projesi için 100.000 TL + %18 KDV tutarında fatura kesmiş ve bedeli banka havalesi olarak ödenmiştir.
- 3- Arsa üzerinde hafriyat çalışmaları yapılmıştır. 150.000 TL + KDV hafriyat bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
- 4- Şubat ayında inşaat riskleri sigortası için sigorta şirketine 10.000 TL tutarında ödeme yapılmıştır.
- 5- Projeden satışlar başlamış ve Bay Ahmet, 4 adet daireyi toplam 545.400 TL ye satın almış, bedeli banka havalesi ile şirkete ödemiştir.
- 6- Şirket 30.11.2014 tarihine kadar 3.000.000 TL + KDV tutarında malzeme maliyetine katlanmış ve bedeli banka havalesi olarak ödemiştir.
- 7- İnşaat faaliyeti süresinde 350.000 TL tutarında direkt işçilik maliyetine katlanılmıştır.
- 8- Su Elektrik vb. değişken genel üretim giderleri için inşaat faaliyeti boyunca toplam 20.000 TL tutarında harcama yapılmıştır.
- 9- İnşaat faaliyetinde kullanılan İş makinesi Demirbaş vb. 2014 yılına isabet eden amortisman gideri toplam 30.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu amortisman tabi iktisadi kıymetler 2014 yılında 8 aylık süre ile inşaat faaliyetinde kullanılmışlardır.
- 10- İnşaat faaliyeti sonunda şirket dairelerin iskan ve tapu harçları için toplam 50.000 TL tutarında harcama yapmıştır.
- 11- İskan alındıktan sonra Bay Ahmet'in satın aldığı dairelere ait 545.400 TL'lik fatura kesilmiştir.
- 12- 30.12.2014 Tarihinde Bayan Ayşe 181.800 TL'ye bir adet daire satın almıştır.
- 13- Şirket hem bu inşaatın finansmanı hem de diğer faaliyetlerinin finansmanı için 2014 yılı içerisinde; Akbank'tan yıllık %11 faiz 12 ay vadeli 1.000.000

TL , Halkbanktan da yıllık %9 faizli 18 ay vadeli 800.000 TL kredi kullanmıştır. 2014 yıl sonunda tahakkuk eden faiz tutarı toplam 200.000 TL dir.

Şirket 2014 yılında bu inşaat için 4.615.000 TL tutarında harcama yapmıştır. 14- 31.12.2014 tarihinde değerlendirilmiştir ve mali tablolar düzenlenmiştir.

2131. Vergi Kanunlarına Göre Çözüm

	150 İLK MADDE VE MALZEME 250 ARAZİ VE ARSALAR Aktife Kayıtlı Arsanın İnşaat Maliyetlerine Aktarımı	1.500.000,00	1.500.000,00
1	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 100 KASA İnşaat izin harcının ödenmesi	150.000,00	150.000,00
2	191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 102 BANKALAR Mimari proje çizim bedelinin ödenmesi	18.000,00 100.000,00	118.000,00

3	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Arsa üzerinde hafriyat çalışması yapılması</p>	<p>150.000,00</p> <p>27.000,00</p>	<p>177.000,00</p>
4	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>İnşaat sigortası yapılması</p>	<p>10.000,00</p>	<p>10.000,00</p>
5	<p>102 BANKALAR</p> <p>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</p> <p>Bay Ahmet'e projeden 4 adet daire satışı yapılması</p>	<p>545.400,00</p>	<p>545.400,00</p>
6	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV</p> <p>320 SATICILAR</p> <p>İlk Madde ve Malzeme alımı</p>	<p>3.000.000,00</p> <p>540.000,00</p>	<p>3.540.000,00</p>
7	<p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>İnşaatta çalışan işçilerin işçilik maliyetleri</p>	<p>350.000,00</p>	<p>350.000,00</p>

8	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>İnşaat işleriyle ilgili değişken genel üretim giderleri (Elektrik su vb.)</p>	20.000,00	20.000,00
9	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)</p> <p>İnşaat işinde kullanılan maddi duran varlıkların 2014 yılına isabet eden amortisman giderleri</p>	30.000,00	30.000,00
10	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>İnşaat bitiminde iskân ve tapu harçlarının ödenmesi</p>	50.000,00	50.000,00
11	<p>120 ALICILAR</p> <p>391 HESAPLANAN KDV</p> <p>600 YURTİÇİ SATIŞLAR</p> <p>İskân alındığı için, daha önce avans ödemesi tahsil edilmiş olan Bay Ahmet'e satılan 4 adet dairenin teslimi ve faturasının kesilmesi</p>	545.400,00	5.400,00 540.000,00
11	<p>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</p> <p>120 ALICILAR</p> <p>Bay Ahmet'e fatura kesilmesinin ardından daha önce tahsil edilen avansın alıcılar hesabına virmanı</p>	545.400,00	545.400,00

12	<p>120 ALICILAR</p> <p>391 HESAPLANAN KDV 600 YURTIÇI SATIŞLAR</p> <p>Bayan Ayşe'ye satılan dairenin muhasebe kaydı</p>	181.800,00	1.800,00 180.000,00
13	<p>120 ALICILAR</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>2014 yılı sonunda tahakkuk eden finansman giderlerinin ödenmesi</p>	200.000,00	200.000,00
14	<p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>Dönem sonunda ilk madde ve malzeme kullanımının aktarımı</p>	4.650.000,00	4.650.000,00
14	<p>151 YARI MAMULLER - ÜRETİM</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MLZ.YANSITMA HS</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</p> <p>İlk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin yansıtma kaydı</p>	5.360.000,00	4.650.000,00 350.000,00 360.000,00

14	152 MAMÜLLER 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM Mamül mal üretimi	5.360.000,00	5.360.000,00
----	--	--------------	--------------

Toplam İnşaat maliyeti: 5.360.000,00 TL

Toplam İnşaat Alanı = 130 m² x 50 adet daire = 6.500 m²

Birim İnşaat Maliyeti = 5.360.000,00 TL / 6.500 m² = 824,615 TL/m²

5 Adet Satılan Daire Alanı = 130 m² x 5 = 650 m²

5 Adet Satılan Daire Maliyeti = 650 m² x 824,615 TL/m² = 536.000,00 TL

14	620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-) 152 MAMÜLLER Satılan 5 adet daire maliyetinin satılan mamüller maliyetine aktarımı	536.000,00	536.000,00
----	--	------------	------------

14	660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-) 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI Finansman Giderlerinin Yansıtma Kaydı	200.000,00	200.000,00
----	---	------------	------------

2132. Muhasebe Standartlarına Göre Çözüm

	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>250 ARAZİ VE ARSALAR</p> <p>Aktife Kayıtlı Arsanın İnşaat Maliyetlerine Aktarımı</p>	1.500.000,00	1.500.000,00
1	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>İnşaat izin harcının ödenmesi</p>	150.000,00	150.000,00
2	<p>171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ¹</p> <p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Mimari proje çizim bedelinin ödenmesi</p>	18.000,00 100.000,00	118.000,00
3	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Arsa üzerinde hafriyat çalışması yapılması</p>	150.000,00 27.000,00	177.000,00

¹ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması: " Cari dönemde, her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin izlendiği hesaptır." şeklindedir.

4	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>İnşaat sigortası yapılması</p>	10.000,00	10.000,00
5	<p>102 BANKALAR</p> <p>350 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI²</p> <p>Bay Ahmet'e projeden 4 adet daire satışı yapılması</p>	545.400,00	545.400,00
6	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ</p> <p>320 SATICILAR</p> <p>İlk Madde ve Malzeme alımı</p>	3.000.000,00 540.000,00	3.540.000,00
7	<p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>İnşaatта çalışan işçilerin işçilik maliyetleri</p>	350.000,00	350.000,00
8	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>İnşaat işleriyle ilgili değişken genel üretim giderleri (Elektrik su vb.)</p>	20.000,00	20.000,00

² TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması: "İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır." şeklindedir.

- İnşaat faaliyetinde 8 ay süreyle çalıştığı tespit edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ait amortisman tutarları, kullanılan kapasiteye düşen bölümünün üretim maliyetine yüklenmesi, kalan kısmın ise dönem gideri olarak kabul edilmesi uygun olacaktır.

ATİK'lerin inşaat faaliyetinde kullanılma süresi: 8 ay

ATİK'lerin inşaat faaliyetinde kullanılma oranı= 8 ay/12 ay=0,67

ATİK'lere ait dönem amortisman tutarı: 30.000 TL

Üretim Maliyetine Yüklenmesi Gereken Amortisman Tutarı = 30.000 x 0,67 =20.000

9	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>689 DİĞER DURDURULAN FAAL.VE BÖLÜMLERE İLİŞKİN GİDER VE ZARARLAR³</p> <p>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)</p> <p>İnşaat işinde kullanılan maddi duran varlıkların 2014 yılına isabet eden amortisman giderleri</p>	<p>20.000,00</p> <p>10.000,00</p>	<p>30.000,00</p>
10	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>100 KASA</p> <p>İnşaat bitiminde iskân ve tapu harçlarının ödenmesi</p>	<p>50.000,00</p>	<p>50.000,00</p>

³ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması "Durdurulan faaliyetler ve bölümlere ilişkin giderler ve zararlar tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç, dönem sonlarında "695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir." şeklindedir.

11	<p>120 ALICILAR</p> <p>368 HESAPLANAN KDV⁴</p> <p>600 YURTİÇİ SATIŞLAR</p> <p>Bay Ahmet'e fatura kesilmesinin ardından daha önce tahsil edilen avansın alıcılar hesabına virmanı</p>	545.400,00	5.400,00	540.000,00
11	<p>350 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</p> <p>120 ALICILAR</p> <p>Bay Ahmet'e fatura kesilmesinin ardından daha önce tahsil edilen avansın alıcılar hesabına virmanı</p>	545.400,00		545.400,00

- Öncelikle borçlanma maliyetleri standardının 14.paragrafına göre, kullanılan genel amaçlı kredilerin ortalama borçlanma maliyeti oranının (aktifleştirme oranı) tespit edilmesi gerekmektedir.

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{(\text{Kredi1} \times \text{Kredi1 Faiz Oranı}) + (\text{Kredi2} \times \text{Kredi2 Faiz Oranı})}{\text{Kredi1} + \text{Kredi 2}}$$

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{(1.000.000 \text{ TL} \times 0,11) + (800.000 \text{ TL} \times 0,09)}{(1.000.000 \text{ TL} + 800.000 \text{ TL})} = 0,1011$$

- Bu oran yıl içerisinde inşaat faaliyeti ile ilgili yapılan harcama tutarları ile çarpılacaktır. Ancak, yapılan harcamalar yılın belirli dönemlerinde ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan, dönem sonu harcama toplamı ile değil, harcamaların yıla düzenli dağıldığı varsayımı altında dönem ortalama harcama tutarı ile aktifleştirme oranının çarpılması gereklidir.⁵ (¹ Örtten v.d., 2014, s.362)

$$\text{Ortalama Harcama Tutarı} = 4.615.000 \text{ TL} / 2 = 2.307.500 \text{ TL}$$

⁴ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması " Bu hesap; teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleştirilmeyen ya da işlemten vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.." şeklindedir.

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti = 2.307.500 TL x 0,1011 = 233.311,33 TL

- Yıl sonunda tahakkuk eden faiz tutarı (200.000 TL) aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyeti tutarından (233.311.33 TL) küçüktür. Borçlanma maliyetleri standardının 14.paragrafında da bahsedildiği gibi; bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamayacağından aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyeti tutarı 200.000 TL olacaktır.

12	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>2014 yılı sonunda tahakkuk eden finansman giderlerinin ödenmesi</p>	200.000,00	200.000,00
13	<p>120 ALICILAR</p> <p>391 HESAPLANAN KDV</p> <p>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</p> <p>Bayan Ayşe'ye satılan dairenin muhasebe kaydı</p>	181.800,00	1.800,00 180.000,00
14	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER</p> <p>Dönem sonunda sigorta giderlerinden döneme isabet eden tutarın genel üretim giderlerine aktarımı</p>	10.000,00	10.000,00
14	<p>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZEME</p> <p>Dönem sonunda ilk madde ve malzeme kullanımının aktarımı</p>	4.850.000,00	4.850.000,00

14	<p>151 YARI MAMULLER - ÜRETİM</p> <p>711 DİREKT İLK MADDE VE MLZ. YANSITMA HS</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI</p> <p>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</p> <p>İlk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin yansıtma kaydı</p>	5.550.000,00	4.850.000,00	350.000,00	350.000,00
14	<p>152 MAMÜLLER</p> <p>151 YARI MAMULLER-ÜRETİM</p> <p>Mamül Mal Üretimi</p>	5.550.000,00		5.550.000,00	
14	<p>620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)</p> <p>152 MAMÜLLER</p> <p>Satılan 5 adet daire maliyetinin satılan mamüller maliyetine aktarımı</p>	555.000,00			555.000,00

Aşağıda vergi kanunları ve muhasebe standartlarına göre brüt satış kârı ve toplam inşaat maliyeti hesaplanarak farklar karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

	VERGİ KANUNLARI	MUHASEBE STANDARTLARI	FARKLAR
SATIŞLAR	720.000,00	720.000,00	0,00
SATIŞLARIN MALİYETİ	536.000,00	555.000,00	-19.000,00
BRÜT SATIŞ KARI	184.000,00	165.000,00	19.000,00
TOPLAM İNŞAAT MALİYETİ	5.360.000,00	5.550.000,00	-190.000,00 ⁶

⁶ Oluşan bu fark, muhasebe standartlarına göre maliyete yazılan 200.000,00 TL borçlanma maliyeti ve ATİK'lerin inşaat faaliyetinde kullanılmadıkları süreler için 10.000,00 TL amortisman giderlerinin muhasebe standartlarına maliyete değil dönem gideri olarak kayda alınmasından kaynaklanmaktadır.

22. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ

220. GENEL AÇIKLAMA

Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri için yap sat inşaat faaliyetlerinin vergi kanunları ve standartlar karşısında tabi olduğu tüm hükümler geçerlidir. Burada Yap-Sat inşaat faaliyetlerine ek olarak bazı özellikli hususlar meydana gelmektedir. Bu hususlar, arsa sahibine teslim edilecek bölümlerin ve arsanın maliyeti, arsa sahibine teslim edilecek bölümlerdeki katma değer vergisinin durumu, arsa sahibi ticari işletme ise işletme aktifine kayıtlı arsa değeriyle arsa teslim değeri arasındaki farkın ne olacağı gibi hususlar arsa karşılığı inşaat faaliyetlerini yap sat inşaat faaliyetlerinden ayıran hususlar olarak ifade edebilir.

221. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ

2210. Açıklama

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan problemlerin başında arsa maliyetinin tespiti gelmektedir. Arsa maliyetinin tespitiyle ilgili Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir.

Arsa maliyetinin tespitinden sonra ise arsa ve dairelerin karşılıklı tesliminde belge düzeninin ne şekilde olması gerektiğiyle ilgili vergi usul kanunu yol göstermektedir.

Çalışmanın bu bölümünde; arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde arsa maliyetinin tespiti, belge düzeni, arsa sahibinin kurum olması durumu ve katma değer vergisi sorunu vergi kanunları ışığında açıklanmaya çalışılmıştır.

2211. Arsa Maliyeti

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde, imal edilen inşaatın üretim maliyetleri belirlenebilir iken, arsa sahibinden teslim alınan arsanın bedeli belli değildir. Arsa sahibi müteahhide verdiği arsanın karşılığını nakit olarak değil kendisine taahhüt edilen bağımsız bölümler olarak almaktadır. Burada arsanın maliyetinin belirlenmesi problemi ortaya çıkmaktadır.

Vergi usul kanunu, gerçek bedeli belli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen malların değerlerinin emsal bedel ile tespit edileceğine hükmetmiştir. “*Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.*

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

(2686 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle değişen fıkra) Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.” (VUK, 1961, Madde No:267)

Burada inşa edilen yapının daha önce satışı yapılmamış olması halinde ikinci seçenek olan maliyet esasına göre emsal bedel tespiti yapılması gerekecektir. Buna göre; ortaya çıkan yapının inşaat maliyeti üzerinden birim (m²) fiyat tespit edilecek. Teslim edilecek yapı bölümlerinin m²'si ile birim fiyat çarpılarak teslim edilecek

bölümlerin inşaat maliyeti tespit edilir. Bu bedele %5 ilave edilerek teslim edilecek yapı bölümlerinin emsal bedeli hesaplanır.

Arsa sahibine teslim edilecek yapı bölümlerinin fatura kesilmek suretiyle teslim edilmesi ve karşılığında arsanın da eğer arsa sahibi gerçek kişi ise gider pusulası ile, kurum ise fatura ile müteahhide teslim edilmesi gerekmektedir.

Faturada ve gider pusulasında hangi tutarın dikkate alınacağı da tartışmalı bir konudur. Maliyet bedelinin üzerine VUK'un 267.Maddesi ve KDV kanununun 27/4 maddesi gereği ilave edilen tutarların mı yoksa ortaya çıkan saf maliyet bedelinin mi dikkate alınması gerektiği görüş farklılıklarına neden olmaktadır.

Emsal bedel tespitinde VUK ve KDV kanunu gereği yapılan ilavelerin maliyet unsuru olarak dikkate alınmaması gerektiği yönündeki görüş şu şekilde açıklanmıştır; VUK'nun 267. Maddesi gereği maliyete yapılan %5 ilavenin sadece katma değer vergisi açısından dikkate alınması gerekmektedir. VUK'nun 267. Maddesi gereği maliyete yapılan %5 ilavenin hasılat veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaması gerekir, çünkü hesaplanan bu %5 ilave yasal düzenlemeler gereği KDV matrahının belirlenmesine yönelik bir hesaplama değildir. Buna rağmen %5 ilavenin dikkate alınması durumunda, kat karşılığı inşaat yapan müteahhit firma bu ilaveyi kendi kayıtlarına hasılat olarak kayıtlaması gerekir ki, ortada böyle bir hasılat söz konusu değildir. (Şenlik, 2011, s.670,671)

Bu açıklamalara göre; fatura bedeli, kanunen yapılması gereken ilaveler yapılmak suretiyle tespit edilmeli ve bu şekilde düzenlenmelidir. Ancak muhasebe kaydı yapılırken, kanunen yapılan ilaveler dikkate alınmaksızın, arsa karşılığı teslim edilmesi gereken dairelerin gerçek maliyet tutarı ile hasılat olarak kaydedilmelidir. Bununla beraber, arsayı teslim almak için düzenlenen gider pusulası da muhasebe kaydında dikkate alınan gerçek maliyet tutarı üzerinden düzenlenmelidir.

Karşı görüş olarak ise Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu bir özelgede şu açıklama yapılmıştır; (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014 27575268-105[262-2013-209]-831 sayılı özelge)

- Müteahhit tarafından, kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi,

- Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, müteahhitçe arsa sahibine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden müteahhit adına fatura düzenlenmesi,

- Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını müteahhide tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

Özet olarak; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri tespit etmek için emsal bedel yöntemi kullanılmaktadır. Dolayısıyla emsal bedel yöntemi ile arsanın alım satımına konu olacak değerini tespit etmek hedeflenmektedir. Bu nedenle düzenlenen belgelerde ve muhasebe kayıtlarında tespit olunan emsal bedel dikkate alınmalıdır.

2212. Arsa Sahibinin Kurum Olması Durumu

Arsa teslimi yapacak olan tarafın kurum olması konuya bir başka açıdan da bakmayı gerektirecektir. Bu durum arsa sahibine muhasebe ve vergisel anlamda bazı sorumluluklar yüklemektedir.

Kurumlar vergisi kanununda; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait işletmeler ve iş ortaklıklarının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançları kurum kazancı olarak kabul edilmiştir. (Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK], 2006, Madde No: 1) Atıfta bulunulan gelir vergisi kanununda ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı

olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç sayılmıştır. (GVK, 1961, Madde No: 37)

Arsa teslimi bir gayrimenkul alım satımı olduğundan ve teslimi yapan taraf kurum niteliği taşıdığından dolayı, alınan daireler ile teslim edilen arsa bedeli arasındaki fark ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketlerinin aktiflerinde kayıtlı bulunan bir arsanın kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhide verilmesi karşılığında teslim aldığı daire ve işyerlerinin değeri ile teslim ettiği arsanın bedeli (değeri) arasındaki fark kazanç olarak dikkate alınmalı ve kurumlar vergisine tabi tutulmalıdır. (Şenlik, 2007, s.690)

Burada kurumlar vergisi yönünden bir istisnanın açıklanması gerekmektedir. Daha sonra “Özel İnşaat Faaliyetleri” bölümünde detaylıca incelenmiş olan; “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.” (KVK, 2006, Madde No: 5) hükmü, arsa karşılığı teslimlerin de istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir mi sorusunu gündeme getirmektedir.

Kurumlar vergisi kanununun ilgili 5. maddesinin gerekçesi, “İstisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.” (KVK Genel Gerekçe, 2006, s.10) şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla kurumun arsa karşılığında teslim aldığı daireler kurumun mali yapısını güçlendirdiği için madde gerekçesine uyduğu görüşü ortaya çıkmıştır. Bu nedenle de kurumların kat karşılığında arsa teslimlerinin madde şartlarını taşımaları halinde istisnadan faydalanabilecekleri düşünülmektedir.

Tüm bu tartışmalara Danıştay 3. dairesinin verdiği karar son noktayı koymuştur. Danıştay 3. dairesinin K:2010/2827 sayılı kararının konuyla ilgili bölümü şöyledir; “*şirket aktifine kayıtlı servet unsurunun biçim değiştirmesi şeklinde gerçekleşen trampa niteliğindeki işlemin, 5520 sayılı Yasa'nın 5. maddesinde öngörülen kurumun mali yapısını iyileştirme amacına yönelik doğrudan bir satış*

olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle temyiz isteminin reddine...” Böylece, bir kurumun kat karşılığında arsa tesliminde kurumlar vergisi istisnasının uygulanamayacağı kararı verilmiştir.

2213. KDV Sorunu

Katma değer vergisi kanununa göre, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetleri (Katma Değer Vergisi Kanunu [KDVK], 1984, Madde No: 1) katma değer vergisine tabidir.

Buradaki teslim kavramı ise; *“bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.”* (KDVK, 1984, Madde No: 2) Katma değer vergisinin yine 2. maddesinde trampanın da iki ayrı teslim sayılacağına hükmedilmiştir.

KDV uygulama genel tebliğinde ise arsa karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumu şu şekilde açıklanmıştır. *“Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.*

- *Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV’ye tabidir.*
- *Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.*
- *Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.”* (KDVK, 1984, Madde No: 8)

Buradan anlaşılacağı üzere arsa karşılığı teslimler KDV'ye tabi olacaktır ve tutar "emsal bedel" üzerinden tespit edilecektir. Emsal bedelin tespiti, bir önceki bölümde belirtildiği gibi vergi usul kanununun 267. Maddesinde açıklandığı üzere maliyet bedeline toptan satışlarda %5 perakende satışlarda %10 ilave etmek suretiyle tespit edilmektedir.

Katma Değer Vergisi kanununda, emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur denilmektedir. (KDVK, 1984, Madde No: 27) Vergi Usul Kanununun imal edilen emtia hükümlerine göre de genel idare giderlerinden mamule düşen hissenin mamul maliyetine katılması ihtiyari bırakılmıştır.

KDV açısından emsal bedelin maliyet bedeli esasına göre tayininde, genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması KDV kanununun 27/4 maddesi gereği mecburi tutulmuştur.

Bu nedenle arsa karşılığı inşaat faaliyetinde, arsa karşılığında teslim edilecek dairelerin maliyet bedeline genel idare giderlerinden hisse verilmesi gerekecektir. Bu şekilde tespit edilen maliyet bedeline toptan satışlarda %5 perakende satışlarda %10 ilave etmek suretiyle de arsa bedelini, aynı zamanda da daire teslimleri için de kdv matrahını tespit etmek gerekir.

222. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ

2220. Açıklama

Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri özü itibarıyla yap sat inşaat faaliyetleridir. Tek farkı arsa karşılığında teslim edilecek yapı birimlerinin maliyetinin tespit edilmesidir. Yap sat inşaat faaliyetlerinin maliyet ve stok değerlendirme yöntemi, dönem giderleri ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili muhasebe standartları hükümleri arsa karşılığı inşaat faaliyetleri için de geçerlidir.

Bu bölüm ile ilgili açıklamalar, 212. Muhasebe Standartları Açısından Yap Sat İnşaat Faaliyetleri bölümünde yapılmıştır.

223. ÖRNEK UYGULAMA

2230. Örnek Verileri

ABC Ltd.Şti. 01.01.2014 tarihinde Ahmet Bey'in 2.000 m² arsası üzerine 130 m² lik 50 adet daire inşaatına başlamaya karar vermiştir. ABC Ltd.Şti. inşaat tamamlandığında arsa karşılığı olarak Ahmet Bey'e 15 adet daireyi vermeyi taahhüt etmiş ve sözleşme düzenlemiştir.

1- İnşaat faaliyetiyle ilgili; 3.000.000,00 TL tutarında ilk madde malzeme alımı, 250.000,00 TL tutarında direkt işçilik gideri ve 250.000,00 TL tutarında genel üretim gideri gerçekleşmiştir.

2- İnşaat Faaliyeti süresince 40.000,00 TL tutarında Genel Yönetim gideri gerçekleşmiştir. Ayrıca ABC Ltd.Şti. ilgili dönemde 1.400.000,00 TL tutarında mimarlık proje çizim geliri elde etmiş ve halen yapımı sürmekte olan yap-sat inşaat faaliyetiyle ilgili 4.000.000,00 TL tutarında harcama yapmıştır.

3- Arsa sahibine verilecek daire maliyetleri tespit edilmiştir.

4- Arsa karşılığı daireler için fatura düzenlenerek arsa sahibine teslim edilmiş ve karşılığında arsa teslim alınmıştır.

5- Arsa tesliminden sonra toplam ve birim maliyetler tespit edilmiştir.

2231. Vergi Kanunlarına Göre Çözümü

• Arsa Payı Hariç İnşaat Toplam Üretim Maliyeti

İlk Madde Malzeme Giderleri	3.000.000,00
Direk İşçilik Giderleri	250.000,00
Genel Üretim Giderleri	250.000,00
TOPLAM	3.500.00,00

Toplam İnşaat Üretim Miktarı= 130 m² x 50 adet daire = 6.500 m²

Arsa Payı Hariç Birim Maliyet = 3.500.000,00 TL / 6500 m² = 538,46 TL/m²

•Arsa Sahibine Verilecek Daire Maliyeti

Dairelerin Alanı= 130 m² x 15 adet daire = 1950 m²

Arsa Maliyeti = 1.950 m² x 538,46 TL/m² = 1.050.000, TL

1	150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ 320 SATICILAR İlk madde malzeme alımı	3.000.000,00 540.000,00	3.540.000,00
1	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 102 BANKALAR Direkt işçilik giderleri	250.000,00	250.000,00
1	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 320 SATICILAR Genel üretim giderleri	250.000,00	250.000,00
1	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 150 İLK MADDE VE MALZEME İlk madde malzeme kullanımı	3.000.000,00	3.000.000,00

1	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	3.500.000,00	
	711 DİREKT İLK MADDE VE MLZ.YANSITMA HS		3.000.000,00
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		250.000,00
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		250.000,00
	Dönem sonunda ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri yansıtması		

2- Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı

Genel Yönetim Giderleri: 40.000,00 TL

	DAĞITIM ANAHTARI TUTARLAR	DAĞI TİM ORAN I	GENEL YÖNETİM GİDER PAYI
Arsa Karşılığı İnşaat Harcamaları	3.600.000,00	0,40	40.000,00 X 0,40 16.000,00
Yap-Sat İnşaat Harcamaları	4.000.000,00	0,44	40.000,00 X 0,44 17.777,78
Mimarlık Proje Çizim Gelirleri	1.400.000,00	0,16	40.000,00 X 0,16 6.222,22
TOPLAM	9.000.000,00	1,00	40.000,00

Birim Genel Yönetim Gider Payı = 16.000,00 TL/ 6.500 m² = 2,46 TL/m²

KDV 27/4 gereği arsa maliyetinin emsal bedelinin tespitinde maliyete eklenmesi gereken genel yönetim gider payı= 2,46 TL/m² x 1.950 m² = 4.800,00 TL

2	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	4.800,00	
	771 GENEL YÖN. GİDERİ YANSITMA HS.		4.800,00
	KDV 27/4 maddesi gereği emsal bedel tespitinde maliyete eklenmesi gereken genel yönetim gideri		

3- Arsa Karşılığı Daireler İçin Düzenlenecek Fatura

Arsa Karşılığı Daire Maliyeti	1.050.000,00
KDV 27/4 gereği Genel Yönetim Gider Payı (2,46 TLx1950 m ²)	4.800,00
TOPLAM	1.054.800,00
VUK 267 gereği %5 emsal bedel ilavesi	52.740,00
KDV Matrahı Emsal Bedel	1.107.540,00
%1 Kdv	11.075,40
Genel Toplam	1.118.615,40

3	<p>151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 320 SATICILAR</p> <p>Emsal bedeli tespit edilen arsanın gider pusulası ile arsa sahibinden teslim alınması</p>	1.107.540,00	1.107.540,00
3	<p>152 MAMÜLLER 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM</p> <p>Arsa sahibine teslim edilecek dairelerin üretiminin tamamlanması</p>	1.107.540,00	1.107.540,00
3	<p>120 ALICILAR 391 HESAPLANAN KDV 600 YURTIÇİ SATIŞLAR</p> <p>Arsa sahibine teslim edilecek dairelerin satışı</p>	1.118.615,40	11.075,40 1.107.540,00
3	<p>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMÜLLER</p> <p>Arsa sahibine satışı yapılan dairelerin maliyetinin satılan mamüller maliyetine aktarımı</p>	1.107.540,00	1.107.540,00

3	320 SATICILAR 120 ALICILAR Arsa sahibine ait cari hesapların virmanı	1.107.540,00	1.107.540,00
---	--	--------------	--------------

4- Arsa tesliminden sonra oluşan Toplam ve Birim maliyet

Arsa payı hariç toplam üretim maliyeti = 3.500.000,00 TL

KDV kanunu gereği emsal bedel GYG ilavesi= 4.800,00 TL

TOPLAM 3.504.800,00 TL

Arsa karşılığı olarak teslim edilen 15 adet daireden sonra ABC şirketinin uhdesinde 130 m² lik dairelerden 35 adet kalmıştır. Öyleyse;

Kalan Dairelerin Alanı= 130 m² x 35 adet daire= 4.550 m²

Birim Maliyet= 3.504.800,00 TL / 4.550 m² = 770,29 TL

4	152 MAMÜLLER 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM Arsa tesliminden sonra şirketin uhdesinde kalan 35 adet dairenin üretiminin tamamlanması	3.504.800,00	3.504.800,00
---	---	--------------	--------------

23. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ

230. GENEL AÇIKLAMA

Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar. (TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, 2006, Madde: 7-9-29)

Özel inşaat faaliyetleri, işletmenin kendi ihtiyaçları için, veya sermaye kazancı, kira geliri elde etmek için yapılan inşaatları içerir. Vergi kanunları açısından işletmenin ne amaçla inşa ettiğinin bir önemi olmaksızın bina olarak nitelendirilmektedir. Fakat muhasebe standartları öncelikle finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgiyi raporlamayı hedeflemektedir. Bu nedenle TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı, işletme amaçlarına göre gayrimenkulleri ayırma tabii tutmuştur. Kira veya sermaye kazancı elde etmek için inşa edilen yapıların yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı hükümlerince, işletmenin kendi ihtiyaçları için inşa ettiği yapıların ise maddi duran varlıklar standardı hükümlerince muhasebeleştirilmesi doğru olacaktır.

Bu bölümde özel inşaat faaliyetlerinin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

231. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ

2310. Açıklama

İşletmeler kullanım, yatırım veya kira geliri elde etmek amacıyla inşaat yapabilirler. Gerçek veya tüzel kişilerin kendi ad ve namlarına yaptıkları daire, dükkan, işyeri, kat şeklindeki inşaatların yapımı için yapılan faaliyetler inşaat işletmeleri açısından bir üretim faaliyetidir. Bu üretim eyleminde, Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti, Direkt İşçilik Maliyeti ve Genel Üretim Maliyetlerinin toplamı inşaatın üretim maliyetini oluşturacaktır.

Özel inşaat faaliyetlerini Yap-Sat inşaat faaliyetlerinden ayıran nokta ise, özel inşaatların Duran Varlık statüsünde yapılan inşaatlar olmalarıdır.

Özel inşaat işletmeleri kendi ihtiyaçları için inşaat yapmaları durumunda bu inşaat maliyetlerini inşaat tamamlanıncaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip ederler. İnşaat tamamlandığında ise 251- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri, 252-Binalar, 253- Tesis Makine ve Cihazlar gibi maddi duran varlık hesaplarından uygun olanına devredilir.

İnşaat faaliyeti süresince biriken maliyet, yapı tamamlandıktan sonra bina niteliğine kavuşması ve amortismanına tabi tutulması gibi hususlar özel inşaat faaliyetlerinin başlıca problemleri olarak ele alınabilir. Aktife kayıtlı değerin tespiti, kullanılacak amortisman yöntemi gibi hususlarda vergi kanunlarının düzenlemeleri aşağıda incelenmiştir

İnşaa edilen yapıların işletme tarafından satışı durumunda ise vergi kanunlarının teşvik niteliğinde bazı istisnaları olabilmektedir. Belirli şartların taşınması halinde kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden müstesna olmak mümkün olabilmektedir.

2311. Aktife Kayıtlı Değer ve Amortisman

Özel inşaat faaliyeti ile inşa edilen yapı işletme için gayrimenkul niteliği taşıyan bir duran varlık olacaktır. İktisadi işletmelere kayıtlı gayrimenkuller, bunların ayrılmaz parçaları ve teferruatları vergi usul kanunu 269. maddesinde ifade edildiği gibi maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

İnşaa faaliyeti süresince yapılmakta olan yatırımlar hesabında biriktirilen maliyetler, yapı tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık hesabına (251- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri, 252-Binalar, 253- Tesis Makine ve Cihazlar vb.) aktarılacaktır.

İşletme tarafından mal ve hizmet üretiminde ve diğer işletme görevlerinde yararlanmak üzere elde tutulan, bir yıldan uzun süre kullanılan ve bu süre içinde fiziki, teknik, ekonomik ve sosyal nedenlerle bir değer kaybına uğraması söz konusu olan duran varlıkların değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi, dönemsellik

kavramı ile bağdaşmaz. (Sevilengül, 2011, s.411) Bu nedenle vergi kanunları da oluşan maliyet bedelinin tükenmesi gerektiğine hükmetmektedir.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. (VUK, 1961, Madde No:313)

Vergi Usul Kanununda dört tür amortisman yöntemi yer almaktadır;

- Normal Amortisman Usulü
- Azalan Bakiyeler Usulü
- Madenlerde Amortisman
- Fevkalade Amortisman

Madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman mükelleflerin başvurusu üzerine Maliye Bakanlığının belirleyeceği bir oran olduğundan, bir yöntem olarak değinmeye gerek görülmemiştir.

Vergi usul kanununda yer alan diğer amortisman yöntemleri aşağıda çok kısa olarak özetlenmiştir; (Sevilengül, 2011, s.413)

Normal Amortisman Usulü: Bu usul, eşit tutarlı amortisman hesaplanması esasına dayanır. Normal amortisman usulünde amortisman tabi tutulacak kıymetler, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden amorti edilir. (m. 315)

Azalan Bakiyeler Usulü: Bu yöntemde, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, maliyet bedelinden daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle saptanır. Bu yöntemde amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere, normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi normal amortisman oranına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden kalanın tamamı o yılın amortismanı sayılır.(mük. m. 315)

İşletmeler vergi usul kanununda belirtilen yukarıdaki yöntemlerden birini seçmekte özgürdür. Yalnız seçilen yöntemin daha sonra değiştirilmesi şarta bağlanmıştır. Bu şart VUK madde 320’de “*Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.*” şeklinde ifade edilmiştir. (VUK, 1961, Mükerrer Madde No:320)

Seçilen yöntem uyarınca ve Maliye Bakanlığının tespit ettiği süre boyunca, 252 Binalar hesabına aktarılan maliyet bedeli amortismanına tabi tutulacaktır. Amortisman gideri, 257-Birikmiş Amortismanlar hesabı aracılığı ile ilgili gider hesabına kaydedilecektir.

Vergi Usul Kanunu’nun 314. Maddesine göre boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Tükenmeye tabi bir varlık olarak değerlendirilmeyen boş arsa ve arazilerin, üzerine inşa edilen bina maliyetinde dahil olduklarında amortismanına tabi olup olmayacakları tartışma konusudur.

Konuyla ilgili olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği bir özelge, “*arsanın, üzerindeki bina ile birlikte kullanılma vasfına sahip olması ve fiilen de bu şekilde kullanılması, ayrıca söz konusu bina ile arsanın ayrılmaz bir bütünlük arz etmesi şartlarıyla, Kurumunuza fatura edilen bina ve arsa bedellerinin toplamı üzerinden amortisman ayrılması mümkündür*” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014, 11395140-019.01-1900 sayılı özelge) şeklinde görüş bildirmiştir.

Bu açıklamalar ışığında; üzerine bina inşa edilen arsaların maliyet bedelleri ile bina maliyetine dahil edilmeleri ve bina maliyetiyle birlikte amortismanına tabi tutulmaları şu anki vergi kanunlarına uygun görülmektedir.

2312. Aktife Kayıtlı Binaların Satılması Durumu

İşletmeler bu gayrimenkullerini satmaları durumunda, vergi kanunlarında belirlenen şartların sağlanması koşuluyla bazı istisnalardan faydalanabilmektedirler. Kurumlar vergisi kanununa göre; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. (KVK, 2006, Madde No: 5)

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulundukları gayrimenkullerin satışlarından elde ettikleri kazançların %25'ini beyan edecekler. Geri kalan %75'ini ise sermayeye ilave edilmediği sürece 549-Özel Fonlar hesabında en az beş yıl süreyle tutulmak zorundadır.

Yapılacak gayrimenkul satışı bir mal teslimi olduğundan katma değer vergisine de tabi olacaktır. Fakat katma değer vergisi kanunu da gayrimenkul satışlarını belirli şartlar çerçevesinde vergiden müstesna tutmuştur. Katma değer vergisi kanununun diğer istisnalar bölümüne göre, *kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.* (KDVK, 1984, Madde No: 17)

232. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİ

2320. Açıklama

İşletmeler farklı amaçlarla kendi nam ve hesaplarına inşaat yapabilmektedir. Buradaki işletme amaçlarını standartlar bir ayrımına tabi tutmuştur. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre gayrimenkuller iki grupta değerlendirilirler. Bunlar yatırım amaçlı gayrimenkuller ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul: Kira, sermaye kazancı veya her ikisini birden elde etmek için elde tutulan gayrimenkullerdir. Yine finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller de bu kapsama girebilirler. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletme tarafından kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek için elde tutulurlar.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller; mal ve hizmet üretmek veya satmak amacıyla veya yönetim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla elde bulundurulanlar ile işletmenin normal iş akışı içinde satacağı gayrimenkullerdir. (Örten v.d., 2014, s.582)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamındayken, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına girmektedir. Söz konusu iki durumda da, yapılmakta olan yatırım konumunda olan yapım aşamasındaki bir inşaat faaliyeti, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

2321. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat Faaliyetleri

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrımı muhasebe yazınına uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile birlikte girmiştir. Bu nedenle, mevcut hesap planında ve mali tablolarda henüz yer almamaktadır. UMS'ye göre, bu varlıkların bilançoda, getirilerinin de gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanması gerekmektedir. Varlık niteliği bakımından, mevcut hesap planındaki açıklamalara

göre de 24 Mali Duran Varlıklar ve 25 Maddi Duran Varlıklar adlı hesap gruplarına girmemektedir. Açıklamalar değiştirilmediği sürece, yatırım amaçlı gayrimenkullerin 29 Diğer Duran Varlıklar grubunda, örneğin 296 nolu hesapta takibi uygun olacaktır. Hesap planında değişiklik yapılması durumunda, şu anda boş bulunan 20 nolu grup, yatırım amaçlı gayrimenkullere tahsis edilebilir. (Örten vd., 2014, s.585)

Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül'ün hesap planında yapılması gereken değişikliklerle ilgili çalışmasında da 20 nolu hesap grubu uygun görülmüş ve şu şekilde önerilmiştir;

200 YATIRIM AMACLI ARAZILER

201 YATIRIM AMACLI ARSALAR

202 YATIRIM AMACLI BINALAR

207 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

(Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.56)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun "*Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği*" adlı hesap planı tebliğ taslağında 24 nolu hesap grubu yatırım amaçlı gayrimenkullere ayrılmış ve hesap planı aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;

24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

240 Yatırım Amaçlı Arazi ve Arsalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)

241 Yatırım Amaçlı Binalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)

242 Yatırım Amaçlı Diğer Gayrimenkuller (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)

243 Yatırım Amaçlı Arazi ve Arsalar (Maliyetle Ölçülen) (KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz)

244 Yatırım Amaçlı Binalar (Maliyetle Ölçülen) (KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz)

245 Yatırım Amaçlı Diğer Gayrimenkuller (Maliyetle Ölçülen) (KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesabı Kullanmaz)

246 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

247 Birikmiş Amortismanlar (-)

248 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları

249 Verilen Avanslar⁷

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin inşa edilmesi durumunda, maliyet; inşa veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki tutardır. İnşaat tamamlanıncaya kadar yapılan inşaat maliyetleri maddi duran varlık grubundaki “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenir. İnşaat tamamlanınca gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşür. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.55)

Yatırım amaçlı gayrimenkul olması beklentisiyle inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, inşa ve geliştirme faaliyetleri tamamlanıncaya kadar “Maddi Duran Varlık” standardı hükümlerine göre değerlendirilir. İnşa ve geliştirme faaliyeti bittikten sonra söz konusu varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilir ve bundan sonra değerlendirme için iki farklı yöntemden biri tercih edilir. Bunlar, gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet değeri yöntemidir. (Örten v.d., 2014, s.586)

Maliyet değeri yönteminin uygulaması, “Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat Faaliyetleri” bölümünde detaylıca incelenmiştir. Bu yöntemde göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir ve varlık için amortisman ayrılmaya devam edilir. (Örten v.d., 2014, s.590)

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 değerlendirme farkı karları veya zararları olarak raporlanır. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.56)

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri genellikle piyasa değeridir. Gerçeğe uygun değeri bulurken, varlığın satışı veya başka bir şekilde elden

⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği

çıkarılışı esnasında katlanılan işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden indirilmez. Aktif bir piyasada cari fiyatın olmaması durumunda, işletmeler aşağıdaki belirtilen çeşitli bilgi kaynaklarını kullanabilirler: (Örten vd., 2014, s.587)

- Farklı özellik, mekan ve konuma sahip gayrimenkuller için aktif bir piyasada oluşan ve farklılıkları yansıtacak şekilde düzeltilmiş cari fiyatlar,
- Aktifliği daha düşük piyasalarda oluşan ve işlemin gerçekleştiği tarihten itibaren meydana gelen ekonomik değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilmiş güncel fiyatlar ve
- Mevcut bir kira veya benzeri sözleşmenin şartları ve aynı mekanda ve konumda bulunan benzer gayrimenkuller için belirlenmiş cari piyasa kiralari ile desteklenen tahmini ancak güvenilir nakit akımlarının indirgenmiş tutarları ve nakit akımlarının zamanlaması ve tutarındaki belirsizliğe ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan iskonto oranları.

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Net Nakit Akışları} \times \frac{1-(1/i)^n}{i}$$

Gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında yukarıdaki formülden yararlanılabilmektedir. Net Nakit akışları; gayrimenkulden bir yılda elde edilmesi beklenen gelirlerden bir yılda ilgili gayrimenkule yapılması beklenen giderlerin düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Bir diğer bilinmeyen olan “n”, gayrimenkulün faydalı ömrünün kaç yıl olduğunu; “i” ise, iskonto oranını ifade etmektedir.

2322. Maddi Duran Varlık Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat Faaliyetleri

Özel İnşaat faaliyeti kapsamında yapılan bir inşaat faaliyetinin, yapı tamamlanana kadar TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Yapı tamamlandıktan sonra, inşaatın yapılma amacına göre tabi olacağı muhasebe standardı da değişecektir. Eğer sahibi tarafından kullanılmak amacıyla inşa ettirilen bir yapı ise yine TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamına girecektir.

Duran varlıklar inşa veya imal yolu ile edinilebilir. Duran varlığın edinilmesinin uzun bir süreye yayılması halinde harcamaların yapıldıkça duran

varlıklar hesabına alınması; çeşitli duran varlığa ait harcamaların birbirine karışması, bir duran varlığın parçalar halinde amortisman tabii tutulması gibi sakıncalar yaratır. Bu nedenle, edinimleri çeşitli aşamalarda gerçekleşecek duran varlıklar için yapılan harcamalar önce bir hesapta toplanır. Duran varlık tamamlandığında bu hesabın kapatılmasına karşılık duran varlık hesabına alınır. (Sevilengül, 2011, s.432)

Bu hesap, mevcut hesap planımızda 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar olarak belirlenmiştir. İnşa faaliyeti süresince yapılan harcamalar, standart gereği muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar ile 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına kaydolunur. İnşaat faaliyeti tamamlandıktan sonra, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı kapatılmasına karşılık, toplam maliyetler ilgili duran varlık hesabına aktarılırlar.

Maliyet değeri yöntemi maddi duran varlıklar standardında açıklanmıştır. 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. (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 2005, Madde No:30)

TMS-16 Maddi duran varlık standardına göre bir duran varlığın maliyetinin artık değerden sonraki tutarı “*amortisman tabii tutar*” olarak anılacak ve bu tutar amortisman yoluyla giderlere aktarılacaktır. (Sevilengül, 2011, s.412)

Burada standartları vergi kanunlarından ayıran ilk özellik artık değer veya standarttaki tanımıyla kalıntı değerdir. Vergi kanunları iz değeri önemsiz bir tutar olarak görüp varlığın maliyet bedelinin hemen hemen tamamından amortisman ayırabilmekteydi. Standartlar ise amortisman tabii tutarı tanımlarken kalıntı değerden bahsetmekte ve bu kalıntı değeri de ayrıca tanımlamaktadır.

Bir varlığın kalıntı değeri TMS 16’ya göre, bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 2005, Madde No: 6)

Özel İnşaat sonucu elde edilen yapıların, biçilen yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda, elde edilmesi beklenen tutarın tahmin edilmesi gerekecektir. Tespit edilen bu tutar düşüldükten sonra kalan tutar amortismanına tabi olacaktır.

Vergi kanunlarınca üzerine bina inşa edilen arsaların maliyetleri, bina maliyetleriyle birlikte amortismanına tabi tutulabilmekteydi. Muhasebe standartları ise yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutarı artık değer olarak kabul edip, amortismanına tabi tutmamaktadır. Konuyla ilgili olarak Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda şu açıklamaya yer verilmiştir; "*Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez*" (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 2005, Madde No: 58)

Bu açıklamalar ışığında, muhasebe standartlarına göre; üzerine bina inşa edilse dahi, arsaların maliyetleri binalar hesabında değil arsa ve araziler hesabında takip edilmesi uygun olacaktır. Bununla birlikte, vergi kanunlarınca izin verilmesine karşılık muhasebe standartlarına göre; üzerlerine bina inşa edilse dahi arsa maliyetleri amortismanına tabi tutulamayacaktır.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. 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. ((TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 2005, Madde No: 6)

Standartlarda, amortisman yöntemi olarak normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile birlikte üretim miktarına göre amortisman yöntemi de kullanılabilir. Diğer yöntemler, süreyi baz alırken, üretim miktarına göre yönteminde, varlığın, çalışma yoğunluğunu gösteren iş ölçüsü esas alınır. (Örten v.d., 2014, s.198)

Bu açıklamalar ışığında işletmeler, amortisman yöntemi seçerken özel inşaat faaliyeti sonucu elde ettikleri yapıların kullanım amacını da göz önünde bulundurmaları.

Daha önce Yap-Sat inşaat faaliyetleri başlığı altında anlatıldığı gibi özel inşaat faaliyetleri de standartlarda tanımlanan özellikli varlık kapsamına girmektedir. Dolayısıyla özel inşaat faaliyetleri için katlanılan borçlanma maliyetleri de TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamına girecektir.

Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili olarak ortaya çıkan finansman giderleri ve kur farkları yatırımın tamamlanmasına ve kullanılabilir duruma gelmesine kadar maliyete dahil edilir, daha sonra ortaya çıkan finansman giderleri dönem gideri olarak kaydedilir. Ayrıca inşa edilen bu varlığın toplam maliyeti gerçeğe uygun değerini aşarsa, aşan borçlanma maliyetleri de dönem gideri olarak kaydedilir.

233. ÖRNE UYGULAMA

2330. Örnek Verileri

Tosunlar Ltd.Şti. aktifinde kayıtlı 40.000 m² arsa üzerine alışveriş merkezi inşa etmeye karar vermiştir. 10 Ocak 2011 tarihinde başlayacak olan projenin 20 ayda tamamlanması öngörülmüştür.

İnşaat süresince oluşan maliyetlere ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir;

	AVM İNŞAATI	AVM 2011 OCAK ARALIK MALİYETLERİ	AVM 2012 OCAK AĞUSTOS MALİYETLERİ
ARSA (m ²)	40.000,00 m ²		
KULLANILABİLİR ALAN (m ²)	70.000,00 m ²		
ARSA MALİYETİ	70.000.000,00 □	70.000.000,00 □	-
KABA İNŞAAT MALİYETLERİ	63.000.000,00 □	63.000.000,00 □	-
DETAYLI İŞLER MALİYETLERİ	35.000.000,00 □	10.000.000,00 □	25.000.000,00 □
MEKANİK-ELEKTRİK MALİYETLERİ	35.000.000,00 □	5.000.000,00 □	30.000.000,00 □
ALTYAPI ÇEVRE DÜZENLEME	21.000.000,00 □	4.000.000,00 □	17.000.000,00 □
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ ⁸	14.000.000,00 □	9.000.000,00 □	5.000.000,00 □
TOPLAM MALİYET	238.000.000,00 □	161.000.000,00 □	77.000.000,00 □
GENEL GİDERLER ⁹	14.000.000,00 □	4.000.000,00 □	10.000.000,00 □
GENEL TOPLAM	252.000.000,00 □	165.000.000,00 □	87.000.000,00 □
KULLANILAN KREDİ ¹⁰	100.000.000,00 □	100.000.000,00 □	
TOPLAM KREDİ FAİZİ	45.000.000,00 □	7.300.000,00 □	7.000.000,00 □

⁸ Genel üretim maliyetleri; mimarlık mühendislik giderleri, yasal gereklilikler, sigortalar, harçlar, ruhsat, iskan, inşaat yönetimi vb. harcamalardan oluşmaktadır.

⁹ Genel Giderler, kampanya, pazarlama ve AVM ile ilgili genel yönetim giderlerinden oluşmaktadır.

¹⁰ Kullanılan kredi ilk iki yıl geri ödemesiz, 10 yıl taksit ödemeli olarak planlanmıştır.

- 1- 31.12.2011 tarihinde oluşan maliyetleri muhasebeleştirilmiştir.
- 2- 10.08.2012 tarihinde oluşan maliyetleri muhasebeleştirilmiştir.
- 3- Şirket, inşaat tamamlandıktan sonra alışveriş merkezindeki dükkanları kiraya vermek suretiyle kira geliri elde etmeye karar vermiştir. Kullanılabilir alanı 70.000 m² olan alışveriş merkezi için yıllık ortalama birim kira tutarı 650 TL/m² olarak belirlenmiştir.¹¹ Yıllar itibariyle AVM gelirleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir;

AVM İNŞAATI	2012	2013	2014
DOLULUK ORANI	80%	90%	100%
KİRALANAN ALAN (m ²)	56.000	63.000	70.000
YILLIK KİRA GELİRİ	12.000.000,00 □	40.000.000,00 □	45.500.000,00 □
İŞLETME GİDERLERİ ¹²	830.000,00 □	2.700.000,00 □	2.700.000,00 □
FİNANSMAN MALİYETİ	7.000.000,00 □	6.400.000,00 □	5.800.000,00 □

2012,2013 ve 2014 yıl sonu itibariyle muhasebe kayıtları yapılmıştır.

- 4- 15.01.2015 tarihinde alışveriş merkezindeki 500 m²'lik dükkan 5.000.000 TL'ye satılmıştır. İlgili muhasebe kayıtları yapılmıştır.

2331. Vergi Kanunlarına Göre Çözüm

1a	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p style="text-align: center;">250 ARSA VE ARAZİLER</p> <p>AVM arazisinin yatırımlara aktarımı</p>	70.000.000,00	70.000.000,00
----	--	---------------	---------------

¹¹ Piyasada benzeri alışveriş merkezlerinde aylık m² kira tutarları dükkanların konumuna göre 25 TL/ m² ile 120 TL/ m² arasında değişmekte olduğu görülmüştür. Ortalama aylık kira tutarları 50-60 TL/ m² bandında olması sebebiyle yıllık kira tutarı 650 TL// m² olarak kabul edilmiştir.

¹² İşletme giderleri; yönetim giderleri, bina sigortası, gayrimenkul vergisi ve bakım onarım giderleri gibi kalemlerden oluşmaktadır.

1	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV¹³</p> <p>320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı</p>	<p>91.000.000,00</p> <p>11.830.000,00</p>	<p>102.830.000,00</p>
1	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV</p> <p>320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı</p>	<p>4.000.000,00</p> <p>520.000,00</p>	<p>4.520.000,00</p>
1	<p>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Finansman giderleri muhasebe kaydı</p>	<p>7.300.000,00</p>	<p>7.300.000,00</p>
2	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV</p> <p>320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı</p>	<p>77.000.000,00</p> <p>10.010.000,00</p>	<p>87.010.000,00</p>

¹³ Yapılan maliyetler içerisinde direkt işçilik, yatırım teşvikleri vb. katma değer vergisi olmayan işlemler de olacağından ortalama KDV oranı olarak %13 kabul edilmiştir.

2	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı</p>	10.000.000,00 1.300.000,00	11.300.000,00
2	<p>780 FİNANSMAN GİDERLERİ 102 BANKALAR</p> <p>Finansman giderleri muhasebe kaydı</p>	7.000.000,00	7.000.000,00
2	<p>252 BİNALAR 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>Biten AVM inşaatının Binalar hesabına devri</p>	238.000.000,00	238.000.000,00
3	<p>120 ALICILAR 391 HESAPLANAN KDV 600 YURTIÇİ SATIŞLAR</p> <p>2012 yılı AVM gelirleri muhasebe kaydı</p>	14.160.000,00	2.160.000,00 12.000.000,00
3	<p>760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.GİD. 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>2012 yılı AVM işletme giderleri muhasebe kaydı</p>	830.000,00 107.900,00	937.900,00

- 2012 yılına ait finansman maliyetleri ikinci soruda muhasebeleştirildiğinden mükerrer kayıta sebep olmamak için muhasebe kaydı yapılmamıştır.

- Alışveriş merkezinin toplam inşaat maliyetleri 238.000.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Vergi usul kanununca belirlenmiş amortisman oranlarına göre alışveriş merkezinin yıllık amortisman oranı %2 olarak belirlenmiştir. Alışveriş merkezinin 2012 yılına isabet eden amortisman gideri;

238.000.000,00 TL x 0,02 = 4.760.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

3	760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.GİD. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 2012 yılı AVM amortisman gideri	4.760.000,00	4.760.000,00
---	--	--------------	--------------

- Öncelikle satışı yapılan dükkanın aktife kayıtlı değeri tespit edilmeli;

AVM Birim Maliyet = 238.000.000,00 TL / 70.000 m² = 3.400,00 TL/ m²

Satılan Dükkan Maliyeti = 3.400,00 TL/ m² x 500 m² = 1.700.000,00 TL

Satılan Dükkan Yıllık Amortisman Tutarı = 1.700.000,00 TL x 0,02 = 34.000,00 TL

Birikmiş Amortisman Tutarı¹⁴ = 34.000,00 TL x 3 = 102.000,00 TL

- İstisna tutarların hesaplanması;¹⁵

Gayrimenkul Satış Kazancı = 5.000.000,00 TL – (1.700.000,00 TL – 102.000,00 TL)

Gayrimenkul Satış Kazancı = 3.402.000,00 TL

Vergiden İstisna Kazanç = 3.402.000,00 TL x 0,75 = 2.551.500,00 TL

Vergiye Tabi Kazanç = 3.402.000,00 TL x 0,25 = 850.500,00 TL

Kurumlar Vergisi = 850.500,00 TL x 0,20 = 170.100,00 TL

¹⁴ Alışveriş merkezi 2012 yılında aktife dahil olduğundan; satışı yapılan dükkana ait 2012, 2013 ve 2014 yıllarında ayrılan amortismanlar tespit edilmelidir.

¹⁵ Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10 Maddesi; gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançları istisna kapsamı dışında tutmuştur. Dolayısıyla örneğimiz, Tosunlar Ltd.Şti.'nin gayrimenkul ticaretiyle işgal etmediği varsayımı altında çözümlenmiştir.

Katma Değer Vergisi; Kazancın istisna kapsamında olması halinde katma değer vergisinin tamamı istisna edilmiştir.

4	102 BANKALAR	5.000.000,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	102.000,00	
	252 BİNALAR		1.700.000,00
	679.01 Gayrimenkul Satış		850.500,00
	Kazancı		
	679.02 Gayrimenkul		2.551.500,00
	İstisna Kazancı ¹⁶		
	2015 yılında satışı yapılan Dükkanın muhasabe kaydı		

- 2016 yılında istisna ile ilgili yapılması gereken kayıt;

4	590 DÖNEM NET KARI	3.402.000,00	
	549 ÖZEL FONLAR		2.551.500,00
	570 GEÇMİŞ YIL		850.500,00
	KARLARI		
	2016 yılında yapılması gereken geçmiş yıl karlarının virman kaydı		

¹⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; istisna tutarın, satışın yapıldığı yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Örneğimizde istisna tutarın, satışın yapıldığı yılın mali tablolarında ticari kâr olarak raporlanması ve kurum beyannamesinde mâli kâr'a ulaşırken düzeltilmesi uygun görülmüştür. Takip eden yılın başında bu tutar geçmiş yıl karları yerine, kanundaki emir üzerine beş yıl süre ile tutulmak üzere 549-Özel Fonlar hesabına aktarılmıştır.

2331. Muhasebe Standartlarına Göre Çözüm

1	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 250 ARSALAR</p> <p>Arsa maliyetinin yatırım maliyetine aktarılması</p>	70.000.000,00	70.000.000,00
1	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı</p>	91.000.000,00 11.830.000,00	102.830.000,00
1	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı</p>	4.000.000,00 520.000,00	4.520.000,00
1	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 102 BANKALAR</p> <p>Avm inşaatı Finansman giderleri muhasebe kaydı</p>	7.300.000,00	7.300.000,00

2	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı</p>	77.000.000,00	10.010.000,00	87.010.000,00
2	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı</p>	10.000.000,00	1.300.000,00	11.300.000,00
2	<p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>AVM inşaatı Finansman giderleri muhasebe kaydı</p>	7.000.000,00		7.000.000,00
2	<p>250 ARSALAR</p> <p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>Finansal raporlama standartlarına göre binaların üzerinde bulunduğu arsa maliyetlerinin "Arsalar" olarak raporlanması gereği yapılan muhasebe kaydı.</p>	70.000.000,00		70.000.000,00
2	<p>252 BİNALAR</p> <p>258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>Biten AVM inşaatının Binalar hesabına devri</p>	196.300.000,00		196.300.000,00

3	120 ALICILAR 368 HESAPLANAN KDV 642 KİRA GELİRLERİ ¹⁷ 2012 yılı AVM gelirleri muhasebe kaydı	14.160.000,00 2.160.000,00 12.000.000,00
3	760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.GİD. 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR 2012 yılı AVM işletme giderleri muhasebe kaydı	830.000,00 107.900,00 937.900,00

- 2012 yılına ait finansman maliyetleri ikinci soruda muhasebeleştirildiğinden mükerrer kayıta sebep olmamak için muhasebe kaydı yapılmamıştır.
- Alışveriş merkezinin toplam inşaat maliyetleri 196.300.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. AVM'nin yararlı ömrü 50 yıl olarak tespit edilmiştir. Buna göre 2012 yılında ayrılması gereken amortisman tutarı;

Dönem Amortisman Tutarı= 196.300.000,00 x (1/50) = 3.926.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

3	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 257 BİRİKMİŞ ARMORTİSMANLAR 2012 Yılı amortisman kaydı	3.926.000,00 3.926.000,00
---	--	----------------------------------

¹⁷ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması: " Yatırım amaçlı gayrimenkullerden, maddi duran varlıklardan ve diğer duran varlıklardan elde edilen kira gelirlerinin izlendiği hesaptır. Performans değerlendirmesinin yapılabilmesi için elde edilen kira gelirlerinin varlık grubunun niteliğine uygun olarak alt hesaplarda izlenmesi uygun olur."

- Alışveriş merkezinin yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmesinin raporlama açısından daha uygun olacağına karar verilmiştir. Buna göre bağımsız değerlendirme şirketlerine yaptırılan tespit sonucu AVM'nin değeri 400.000.000,00 TL olarak belirlenmiştir. Aşağıdaki tabloda; AVM'nin değeri ve amortisman tutarlarının Maliyet Modeli ve Yeniden Değerleme Modeli'ne göre tespiti ve farkları gösterilmiştir.

	MALİYET MODELİ	YENİDEN DEĞERLEME MODELİ	FARK
AVM DEĞERİ	196.300.000,00	400.000.000,00	-203.700.000,00
AMORTİSMAN TUTARI ¹⁸	3.926.000,00	8.000.000,00	-4.074.000,00

Buna göre;

Yeniden Değerleme Artışı = 400.000.000,00–196.300.000,00 = 203.700.000,00 TL

Birikmiş Amortisman Değer Artışı = 8.000.000,00–3.926.000,00= 4.074.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

3	252 BİNALAR 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 550 MAD.DUR.VAR. YEN.DEĞ.ARTIŞLARI ¹⁹	203.700.000,00	4.074.000,00
	2012Yılı yeniden değerlendirme kaydı		199.626.000,00

¹⁸ Amortisman tutarları, AVM değerinin yararlı ömrü olan 50 yıla bölünmek suretiyle tespit edilmiştir.

¹⁹ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması: MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI "İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin, dönem sonu ölçümlerinde maliyet yöntemi yerine yeniden değerlendirme yönteminin uygulandığı durumlarda; varlıkların yeniden değerlendirilmesinden oluşan net değer artışlarının izlendiği hesaptır. Alt hesaplarda; maddi duran varlık türüne göre bölümlenir."

- Satılan dükkanın bilanço değeri tespit edilip Binalar hesabından çıkarılması gerekmektedir.

$$\text{AVM aktife kayıtlı m}^2 \text{ değeri} = 400.000.000,00 \text{ TL} / 70.000 \text{ m}^2 = 5.714,29 \text{ TL} / \text{m}^2$$

$$\text{Satılan Dükkan Değeri} = 500 \text{ m}^2 \times 5.714,29 \text{ TL} / \text{m}^2 = 2.857.142,86 \text{ TL}$$

- Satılan dükkandan 2015 yılına kadar 3 yıl amortisman ayrılmıştır. Birikmiş amortisman tutarı tespit edilerek bilançodan çıkarılması gerekmektedir.

$$\text{Birikmiş Amortisman} = (2.857.142,86 \times (1/50)) \times 3 = 171.428,57 \text{ TL}$$

- Satılan dükkana ait arsa değeri tespit edilip arsalar hesabından çıkarılması gerekmektedir.²⁰

$$\text{Satılan Dükkan Arsa Değeri} = 70.000.000,00 \text{ TL} \times (500 \text{ m}^2 / 70.000 \text{ m}^2) = 500.000,00 \text{ TL}$$

- Satılan dükkana ait, Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları hesabında bulunan tutarların satış sonrası bilançodan çıkarılması gerekmektedir. İlgili hesabın satış tarihi itibarıyla büyük defter dökümü aşağıdaki gibidir.

550 MADDİ DURAN
VARLIKLAR YENİDEN
DEĞERLEME ARTIŞLARI

4.074.000,00	203.700.000,00
4.074.000,00	
4.074.000,00	
	191.478.000,00

Hesabın büyük defter dökümünden, AVM ile ilgili toplam 191.478.000,00 TL yeniden değerlendirme artış kaydı yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu tutarın satılan dükkana isabet eden kısmı tespit edilerek bilançodan çıkarılması gerekmektedir. Buna göre bilanço dışı bırakılacak tutar;

²⁰ Maddi Duran Varlık standardına göre, muhasebe sonrası ölçümde seçilen model ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmaktadır. Arsalar, binalardan farklı bir maddi duran varlık sınıfı olduğundan maliyet modeli yöntemiyle değerlendirildiği var sayılmıştır.

191.478.000,00 TL x (500 m² / 70.000 m²) = 1.367.700,00 TL olarak hesaplanmıştır.

4	102 BANKALAR	5.000.000,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	171.428,57	
	550 M.D.V. YEN.DEĞ.ARTIŞLARI	1.367.700,00	
	250 ARSALAR		500.000,00
	252 BİNALAR		2.857.142,86
	646 DURAN VARLIK		3.181.985,71
	SATIŞ KARLARI ²¹		
	2015 yılında satışı yapılan dükkanın muhasebe kaydı		

Aşağıda vergi kanunları ve muhasebe standartlarına göre AVM inşaatının maliyet bedeli, bilanço değeri ve satılan dükkanın satış kârı hesaplanarak farklar karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

	VERGİ KANUNLARI	MUHASEBE STANDARTLARI	FARKLAR
AVM İNŞAAT MALİYETİ	238.000.000,00	266.300.000,00 ²²	-28.300.000,00 ²³
AVM BİLANÇO DEĞERİ	238.000.000,00	400.000.000,00	-162.000.000,00 ²⁴
SATILAN AVM KÂR'I	3.402.000,00	3.181.985,71	220.014,29

Satılan dükkan kârında oluşan 220.014,29 TL lik farkın sebepleri aşağıda incelenmiştir;

- Tablodan muhasebe standartlarına göre AVM inşaat maliyeti vergi kanunlarından 28.300.000,00 TL daha fazla oluştuğu görülmektedir. Bu farkın satılan dükkana düşen payı;

²¹ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması: "Finansal varlıklar ve satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar dışındaki duran varlık satışlarından sağlanan karların izlendiği hesaptır."

²² Arsa maliyeti 70.000.000,00 TL dahildir.

²³ İnşaat faaliyetiyle ilgili genel yönetim giderleri ve borçlanma maliyetleri nedeniyle ortaya çıkan farktır.

²⁴ Vergi kanunlarına göre yapılan kayıtlar maliyet değeriyle değerlendirirken, muhasebe standartlarına göre yapılan kayıtlar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirildiğinden ortaya çıkan farktır.

Fark Maliyet Bedeli = $28.300.000,00 \text{ TL} \times (500 \text{ m}^2/70.000 \text{ m}^2) = 202.142,86 \text{ TL}$ olarak hesaplanmaktadır.

- Bu tutardan muhasebe standartlarına göre satış yılına kadar amortisman ayrılmıştır.

Fark Birikmiş Amortisman= $(202.142,86 \times (1 / 50)) \times 3 = 12.128,57 \text{ TL}$

- Vergi kanunlarına göre arsa bedeli inşaat maliyetiyle beraber 252-Binalar hesabına kaydolurken muhasebe standartlarına göre 250-Arsalar hesabında raporlanmakta ve amortismanına tabi tutulmamaktaydı. Bu nedenle satılan dükkanın payına düşen arsa maliyeti üzerinden vergi kanunlarına göre üç yıl amortisman ayrılırken, muhasebe standartlarına göre ayrılmamıştı.

Satılan Dükkan Arsa Bedeli= $70.000.000,00\text{TL} \times (500 \text{ m}^2/70.000 \text{ m}^2)= 500.000,00 \text{ TL}$

Arsa Maliyeti Amortisman Tutarı = $(500.000,00 \text{ TL} \times (1/50)) \times 3 = 30.000,00 \text{ TL}$

• Fark İnşaat Maliyeti	202.142,86 TL
Fark Birikmiş Amortisman	-12.128,57 TL
Arsa Maliyetinden Amortisman Bedeli	<u>30.000,00 TL</u>
TOPLAM	220.014,29 TL

3. DEVİR AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHAEBELEŞTİRİLMESİNDE VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN ÖZELLİKLI DURUMLAR

30. GENEL BAKIŞ

Devir amaçlı inşaat faaliyetleri; inşa edenin yapıyı, mülkiyet hakkını devretme taahhüdü ile inşa ettiği faaliyetler olarak tanımlanabilir.

İşletmelerin, başkası adına yapılan inşaat işleri (Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetleri), inşa edilen yapının belirli bir süre işletilmesi sonucu devrini öngören inşaat işleri (Yap İşlet Devret) ve inşa edilen yapının belirli bir süre kiraya verilmesi sonucu devrini öngören inşaat işleri (Yap Kirala Devret) bu kapsamda değerlendirilebilir.

Devir amaçlı inşaat faaliyetleri, muhasebeleştirme ve vergilendirme hususunda kendine has problemler içermektedir. Vergi kanunları ve muhasebe standartları bu problemlerin çözümü için bazen uzlaşan bazen de çelişen düzenlemeler getirmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde devir amaçlı inşaat faaliyetlerinin kendine has problemlerinin, vergi kanunları ve muhasebe standartları düzenlemeleri ışığında nasıl çözümlenebileceği incelenecektir.

31. TAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT FAALİYETLERİ

310. GENEL AÇIKLAMA

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlamasında Vergi Kanunları ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açısından farklılıklar bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu alınan hakediş bedellerini ve maliyetleri Yıllara Yaygın İnşaat Onarım faaliyetinin bittiği yıl Gelir Tablosunda raporlamaktadır. TMS 11 İnşaat Standardı ise “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”ni öngörmektedir. Bu yöntemde işin bitimi beklenmeden her dönem itibarıyla oluşan gelir ve karlar finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemde göre

muhasebeleştirmede işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin kaydı gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

Bu bölümde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım işlerinin muhasebeleştirme ve raporlamasında vergi kanunları ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı karşılaştırılmış, TMS 11'e göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve raporlamada TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ortaya çıkacak ertelenmiş vergi etkisi birbirini izleyen üç hesap dönemi açısından incelenmiştir.

311. VUK'A GÖRE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

3110. Açıklama

Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde, vergi kanunlarınca diğer muhasebe işlemlerinden farklı olarak düzenlenmiş durumlar söz konusudur. Aşağıda; işletmelerin yıllara yaygın inşaat faaliyetleri haricindeki faaliyetleri dolayısıyla katlandıkları ortak giderlerin muhasebeleştirilmesi, amortisman tabii iktisadi kıymetlerin amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, hak edişlerin vergi kanunları karşısındaki durumu ve gelir ve giderlerin tahakkuku konularının vergi kanunlarınca nasıl düzenlendiği ele alınacaktır.

3111. Ortak Giderler

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleriyle birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda, işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları giderler ortak gider olarak adlandırılabilir. Ancak genel giderin ortak gider olarak adlandırılabilmesi için;

- Genel gider niteliğinde bir gider olması,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili olması,
- Birden fazla Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi veya inşaat onarma işi ile birlikte başka işler için de katlanılmış olması gerekmektedir. (Şenlik, 2007, s.262.)

Birden fazla inşaat ve onarım işinin yapıldığı hallerde, ortak genel giderlerin hangi işe ait olduğu ve diğer işlerle ne kadar ilgili olduğu kesin olarak bilinmemektedir. İnşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ortak giderlerin inşaatların maliyeti ile diğer işlerin satış ve hâsılat tutarlar oranında dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanununda şöyle açıklanmıştır;

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde.

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde.” (GVK, 1960, Madde No:43)

Sonuç olarak, tek bir yıllara yaygın inşaat onarım işi ile uğraşmayan firmalar, ortak giderlerini; yıllara yaygın inşaat onarım işleri için harcamaları nispetinde, diğer işleri için satış hâsılatları nispetinde dağıtımına tabi tutacağı gelir vergisi kanununda açıklanmıştır.

3112. Amortismanlar

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarma işi ve bu işlerle birlikte başka işlerin birlikte yapılması durumunda, bu işlerde ortak kullanılan tesisat, makine, ulaşım araçları ve diğer sabit kıymetlerin ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanlarına ortak amortisman denilmektedir. (Şenlik, 2007, s.265.)

İnşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ortak amortismanların nasıl dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanununda şöyle açıklanmıştır;

“3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.” (GVK, 1960, Madde No:43)

Buna göre;

- Birden fazla işte kullanılmayan, yani yalnız bir işte kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarının amortismanları dağıtımına tabi tutulmaz. Bunların amortismanları doğrudan kullanıldıkları işin maliyetine yansıtılır.

- Birden fazla işte kullanılan makine, tesisat ve ulaşım araçlarına ait amortisman giderleri her işte kullanıldıkları gün sayıları dikkate alınarak dağıtılır. Dağıtımda kullanım süresi kullanılacaktır.

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılmadığı işlere pay verilmeyecektir. Uygulamada hangi makinenin hangi işte ne kadar süre kullanıldıkları izlenmekte ve dağıtım buna göre yapılmaktadır. Bu süreler izlenmeden doğru bir maliyet hesaplaması da mümkün değildir. Ancak, inşaat firmalarının maliyet hesaplamalarında bu kadar ayrıntıya girmediği de bir gerçektir. (K. Yılmaz, 2007, s.150)

3113. Hakedişler

İşi yaptıran idare ile işi yapan yüklenici firma (müteahhit) tarafından onaylanan, işin teslim edildiği kısmın maliyeti ile hak ediş tutarından yapılan kesintiler ile net ödenmesi gereken tutarı gösteren bir belgedir. (Gökçen v.d., 2006, s. 102)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, taahhüdü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş (istihkaka) belgesi ile yapılan işe karşılık belli bir bedel tahsil eder. Tahsil edilen bu bedel hakediş (istihkak) olarak adlandırılmaktadır. (A. Yılmaz, 2003, s.30)

Hakedişler alındığında hakediş belgeleri düzenlenmektedir. Ancak hakediş belgeleri VUK düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. KDV Kanunu'nun 29. ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmeler düzenledikleri hakediş belgesinin yanı sıra fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin hazırlandığı tarihte düzenlenmesi gerektiğinden KDV açısından da vergiyi doğuran olay bu tarihte cereyan etmiş sayılır. (Şenlik, 2007, s.303.)

Gelir vergisi kanununun 42. Maddesi hükmüne göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kar zarar işin bittiği yıl tespit olunmakta ve bitimi izleyen yılın mart ayında veya nisan ayında (tamamı o yılın geliri olarak) beyan edilmektedir. Uzun süre belli bir yükümlü grubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme, yükümlü yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, vergilendirmedeki gecikmeyi telafi etmek amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi kesintisi esas kabul edilmiştir. (Doğrusöz, 1994, s.102)

Gelir Vergisi Kanununda; “42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden % 3 oranında vergi tevkifatı yapılacağı”²⁵ hükmü yer almaktadır. Bahsedilen 42. madde ise birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin düzenlendiği maddedir. Kurumlar vergisi kanununun da 15. maddesinin a) bendinde; *Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak avanslar da dahil olmak üzere yapılan hak ediş ödemeleri kurumlar vergisine mahsuben “%3”²⁶ oranında kesintiye tabi olacağı belirtilmiştir.*

²⁶ 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı resmi gazetede yayımlanan 2009/14594 numaralı; 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 15. Maddesinde yer alan vergi kesinti oranları hakkında bakanlar kurulu kararı ile, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3 vergi kesintisi yapılacağı hükmü düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeler ışığında; yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan firmalar, alacağı hakedişler karşılığında düzenleyeceği her faturada %3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde bazen hak ediş düzenlemesi ve alımı uzun zaman alabilmektedir. Bu tür durumlarda hak edişlerden mahsup edilmek üzere avans adı altında ödemeler yapılabilmektedir. Avans adı altında yapılan bu ödemelerden de %3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılır. (Şenlik, 2007, s.35)

Hem hak ediş faturaları hem de avans ödemelerinin gelir vergisi kesintisine tabi olması çifte vergilendirme problemini akla getirebilir. Bu problemle karşılaşmamak için hakedişlerden avans mahsubu yapılması gerekir. Avans ödemelerini takip eden hakediş faturalarında, istihkak bedeli katma değer vergisinin matrahını oluşturur. Fakat gelir vergisi kesintisi yapılacak tutarın, hak ediş faturasındaki istihkak bedelinden daha önce yapılmış avans tutarlarının düşülmesi suretiyle tespit edilmesi gerekir.

3114. VUK'a Göre Gelir ve Giderlerin Tahakkuku

VUK'un öngördüğü işin tam bitim yönteminde, taahhüt işi süresince elde edilen hak edişler bilançonun pasifinde 350-Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri hesabında, inşaat maliyetleri ise bilançonun aktifinde 170-Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında iş tamamlanıncaya kadar biriktirilir. İşin tamamlandığı yıl inşaatla ilgili gelirler ve giderler gelir tablosu hesaplarına aktarılarak kar/zarara dahil edilir.

İşin bitim tarihinin tespiti GVK 44. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

“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.

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.” (GVK, 1960, Madde No:44)

İnşaat faaliyeti süresince bilanço hesaplarında toplanan maliyetler ve hak edişler, işin bitiminin tespit edildiği tarihte gelir tablosuna aktarılır. Böylece kâr/zarar, işin bitim tarihinin bulunduğu yıla ait gelir tablosuyla beyan edilir.

312. TMS-11'E GÖRE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

3120. Açıklama

Bu standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine ilişkin farklı muhasebe uygulamalarının yapılması mümkün olduğundan, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından bu standartta tamamlanma yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması öngörülmektedir. Bu yöntem ülkemizde yıllardır uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminden oldukça farklı uygulamaların yapılmasını gerektirmektedir. (Gökçen vd., 2011,)

3121. Sözleşme Gelirleri

Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir:

(a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve

(b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:

(i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve

(ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler. (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 2005, Madde No: 11)

+ Sözleşmede başlangıçta belirlenen esas ücret

+,- Sözleşmede başlangıçta öngörülmemekle birlikte, sonradan öngörülebilir ve halen durumlara uygun şekilde ilaveler veya indirimler (eskalasyon ve teşvik primleri dahil)

- + Başlangıçta belirlenmemiş olmakla birlikte, işi yaptıranın daha sonraki isteklerine uygun şekilde yapılan ilave işler nedeniyle kazanılan gelirler
- + Sözleşmeye uygun şekilde yapılan tahsilatların geçici olarak değerlendirilmesinden doğan gelirler (artık ve hurda satışları, alınan avans veya hak edişin bankalarda geçici olarak değerlendirilmesi)
- = Sözleşme Geliri (Örten v.d., 2014, s. 123)

3122. Sözleşme Giderleri

Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- (a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
 - (b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek
- olan maliyetler ve

(c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler. (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 2005, Madde No: 16)

- + Yapım işine direkt giderler (malzeme, işçilik, sadece yapım işinde kullanılan makinelerin amortisman giderleri, vergi, tesis ve makine kirası, nakliye, proje, mimari, kontrol, banka, sigorta giderleri, diğer şantiye giderleri gibi)
- + Dolaylı giderler (sigorta, birden fazla sözleşmeyle ilişkili tasarım, teknik hizmet maliyetleri, genel makine ve tesis kullanım bedelleri, amortismanları)
- + Müşteri tarafından kabul edilmiş veya sözleşmeyle belirlenmiş olması durumunda genel yönetim giderlerinden ve araştırma geliştirme giderlerinden uygun paylar (Maliyet+Kar Yönteminde)
- + Muhasebe politikası olarak benimsenmiş olması kaydıyla TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına uygun şekilde finansman giderleri.

- + Tamamlanma tarihinden belirli bir süre geçerli olmak üzere verilen tahmini garanti maliyetleri, garanti kapsamında taahhüt edilen tahmini büyük onarım maliyetleri
- = **Sözleşme Maliyeti** (Örten v.d., 2014, s. 123)

3123. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi, inşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilip edilmemesine göre değişiklik gösterecektir.

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinin kriterleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kar sözleşmeleri için ayrı ayrı belirlenmiştir. Sabit fiyatlı sözleşmelerde, aşağıdaki kriterlerin sağlanması durumunda, sonucun güvenilir olarak tahmin edilebildiği kabul edilir. (Örten v.d., 2014, s. 124)

(a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;

(c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve

(d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması. (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 2005, Madde No: 23)

Maliyet artı kar şeklindeki bir inşaat sözleşmesinde ise aşağıdaki iki kriterin sağlanması durumunda sonucun güvenilir olarak tahmin edildiği kabul edilir.

(a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;

(b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi. (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 2005, Madde No: 24)

Bir inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda; sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. (Gökçen v.d., 2006, s. 190)

3124. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 2005, Madde No: 36)

Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:

(a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;

(b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya

(c) 9 uncu Paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı. (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 2005, Madde No: 37)

3125. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma aşamaları (yüzdeleri) yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak, önceki dönemler düzeltilmeden ileriye yönelik düzeltme şeklinde düzeltilir. Buna göre, değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır. (Örten v.d., 2014, s. 128)

313. ÖRNEK UYGULAMA

3130. Örnek

Uygulamada 3 yıla yaygın bir inşaat taahhüt işinin önce vergi kanunlarına göre sonra TMS-11'e göre muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Örnek verileri aşağıdaki gibidir;

SAZYAPI İnşaat Şirketi 3 yıl sürecek aynı projede yer alan yol ve köprü inşaatı için 20.000.000 TL bedelle inşaat işini almıştır. İşin tahmini maliyeti 16.000.000 TL'dir.

3 yıllık süreçte muhasebeleştirme işlemlerini ilgilendiren işolguları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
Fiili Maliyetler	5.000.000	9.000.000	2.800.000	16.800.000
Faturalandırılmış Hakedişler ²⁷	4.400.000	10.000.000	5.600.000	20.000.000
Tahsilatlar	4.200.000	8.200.000	7.100.000	19.500.000

3131.Vergi Kanunlarına Göre Çözüm

VK'na göre kâr, 3. yılın sonunda hesaplanacak ve Gelir Tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış Geliri	: 20.000.000
-Satışların Maliyeti	: 16.800.000
Brüt Satış Kârı	: 3.200.000
-Vergi Karşılığı	: -640.000 (3.200.000 x %20)
Net Kâr	: 2.560.000

Taahhüdün 1. Yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;

²⁷ Uygulamada konu bütünlüğünü bozmamak için hakediş faturaları açısından Hesaplanan KDV ve maliyetlerde ortaya çıkacak İndirilecek KDV dikkate alınmamıştır.

	1. YIL
Fiili Maliyetler	5.000.000
Faturalandırılmış Hakedişler	4.400.000
Tahsilatlar	4.200.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	5.000.000	
102 BANKALAR		5.000.000
120 ALICILAR	4.400.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ		4.400.000
102 BANKALAR	4.200.000	
120 ALICILAR		4.200.000
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ	5.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		5.000.000

Taahhüdün 2. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	2. Yıl
Fiili Maliyetler	9.000.000
Faturalandırılmış Hakedişler	10.000.000
Tahsilatlar	8.200.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	9.000.000	
102 BANKALAR		9.000.000
120 ALICILAR	10.000.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ		10.000.000
102 BANKALAR	8.200.000	
120 ALICILAR		8.200.000
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ	9.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		9.000.000

Taahhüdün 3. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır;

	3. Yıl
Fiili Maliyetler	2.800.000
Faturalandırılmış Hakedişler	5.600.000
Tahsilatlar	7.100.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	2.800.000	
102 BANKALAR		2.800.000

120 ALICILAR	5.600.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ		5.600.000
102 BANKALAR	7.100.000	
120 ALICILAR		7.100.000
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ	2.800.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		2.800.000

3. Yılın sonunda işin bitiminde Kâr/Zarar hesabına esas gelir ve gider rakamları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi olacaktır.

	TOPLAM
Fiili Maliyetler (170 Yıllara Yaygın İ.O.Maliyetleri)	16.800.000
Faturalandırılmış Hakedişler (350 Yıllara Yaygın İ.O.Hakediş Bedelleri)	20.000.000

Vergi kanunlarına göre Kâr'ın ve verginin tahakkuku için yapılacak muhasebe işlemleri aşağıda gösterilmiştir.

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	16.800.000	
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ		16.800.000

350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ	20.000.000	20.000.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		
690 DÖNEM K/Z	20.000.000	20.000.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	16.800.000	16.800.000
690 DÖNEM K/Z		
691 DKV ve DYYK	640.000	640.000
370 DKV ve DYYK		
690 DÖNEM K/Z	3.200.000	640.000
691 DKV ve DYYK		
692 DÖNEM NET K/Z		2.560.000

3132. Muhasebe Standartlarına Göre Çözüm

Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında kullanılan değerlendirme yöntemleri “girdilere dayalı değerlendirme” ve “çıktılara dayalı değerlendirme” olarak sınıflandırılabilir. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılır (katlanılan maliyetler, çalışılan işçilik saati v.b.). Çıktılara dayalı değerlendirme ise sonuçlara dayalı olarak yapılır (üretilen ton, bir binanın katları, bir yolun tamamlanan uzunluğu v.b.). Her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. En çok kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir. (Kieso, 2013, s.1005)

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
Fiili Maliyetler	5.000.000	9.000.000	2.800.000	16.800.000
Tamamlanma Yüzdesi ²⁸	5.000.000/ 16.000.000 = 0.3125	9.000.000/ 16.000.000 = 0.5625		100%
Dönem Geliri	20.000.00 x 0.3125 =6.250.000	20.000.00 x 0.5625 =11.250.000	2.500.000 ²⁹	20.000.000

Taahhüdün 1. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri TMS-11'e göre aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	1. YIL
Fiili Maliyetler	5.000.000
Dönem Geliri	6.250.000
Tahsilatlar	4.200.000
Faturalı Hakediş	4.400.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	5.000.000	
102 BANKALAR		5.000.000
120 ALICILAR	4.400.000	
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ³⁰		4.400.000

²⁸ Tamamlanma yüzdesinin hesaplanması için TMS-11'in 30. Maddesinde öngörülen yöntemlerden, "Bu güne kadar yapılan işle ilgili katılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetine oranı" yöntemi seçilmiştir.

²⁹ Projenin son yılında iş tamamlanmış olup, gelir olarak tahakkuk edecek tutar; toplam proje tutarından o ana kadar gelir yazılmış toplam tutarın çıkarılması ile bulunacaktır. (20.000.000 - 17.500.000 = 2.500.000)

³⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği "381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri: Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendiği işlerden gerçekleştirdikleri kısım karşılığında, aldıkları hakedişlerin sonuç hesaplarına aktarılıncaya kadar izlendiği hesaptır."

102 BANKALAR	4.200.000	
120 ALICILAR		4.200.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	5.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		5.000.000
381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.400.000	
186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAHAKKUKLARI³¹	1.850.000	
600 YURTIÇI SATIŞLAR		6.250.000

690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	5.000.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		5.000.000
600 YURTIÇI SATIŞLAR	6.250.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z		6.250.000

³¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. "186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları: Bu hesap; "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardına ve KOBİ TFRS'de yer alan inşaat sözleşmeleri hükümleri kapsamında; tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır."

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ³²	250.000
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU³³	250.000
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	1.250.000
692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	250.000
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z³⁴	1.000.000

TMS 11'e göre 1. yılın sonunda kâr zarar hesaplanarak gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Satış Geliri	: 6.250.000
-Satışların Maliyeti	: 5.000.000
Brüt Satış Kârı	: 1.250.000
-Vergi Gider Etkisi	: -250.000 (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)
= Net Kar	: 1.000.000

Taahhüdün 2. yılında dönem içi ve dönem sonunda muhasebeleştirme işlemleri TMS-11'e göre aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

³² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. "692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiği hesaptır."

³³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. "489 Ertelenmiş Vergi Borcu: "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı ile KOBİ TFRS hükümleri kapsamında gelecek dönemlerde ödenecek olan vergilendirilebilir geçici farklar ile ilişkili kurumlar vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır."

³⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. "694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı Veya Zararı: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin elde edilen kârdan (zarardan) vergi karşılığının düşülmesi sonucunda hesaplanan net kâr veya zararın izlendiği hesaptır."

	2. YIL
Fiili Maliyetler	9.000.000
Dönem Geliri	11.250.000
Tahsilatlar	8.200.000
Faturalı Hakediş	10.000.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	9.000.000	
102 BANKALAR		9.000.000
120 ALICILAR	10.000.000	
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ		10.000.000
102 BANKALAR	8.200.000	
120 ALICILAR		8.200.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	9.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		9.000.000
381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ	10.000.000	
186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAHAKKUKLARI	1.250.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		11.250.000

690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	9.000.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		9.000.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	11.250.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z		11.250.000
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	450.000	
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		450.000
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	2.250.000	
692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ		450.000
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z		1.800.000

TMS 11'e göre 2. yılın sonunda Gelir Tablosu hesaplanır:

Satış Geliri	: 11.250.000
-Satışların Maliyeti	: 9.000.000
Brüt Satış Kârı	: 2.250.000
-Vergi Gider Etkisi	: - 450.000 (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)
= Net Kar	: 1.800.000

Taahhüdün 3. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	3. YIL
Fiili Maliyetler	2.800.000
Dönem Geliri	2.500.000
Tahsilatlar	7.100.000
Faturalı Hakediş	5.600.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	2.800.000	
102 BANKALAR		2.800.000
120 ALICILAR	5.600.000	
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ³⁵		5.600.000
102 BANKALAR	7.100.000	
120 ALICILAR		7.100.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.800.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST		2.800.000

³⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği

381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.600.000	
186 HAKEDİŞE BAĞL. İŞLERDEN GELİR TAH.		3.100.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		2.500.000
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	2.800.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.800.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.500.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z		2.500.000
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI³⁶	60.000	
693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ³⁷		60.000
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	700.000	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		60.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve D.Y.Y.K		640.000

³⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “289 Ertelemiş Vergi Varlığı: “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ve KOBİ TFRS kapsamında gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları ile ilişkili Kurumlar Vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.”

³⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak indirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir etkisinin izlendiği hesaptır.”

694 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET K/Z	240.000	
693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ	60.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM K/Z		300.000
591 DÖNEM NET ZARARI	240.000	
694 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z		240.000

TMS 11'e göre 3. yılın sonunda Gelir Tablosu aşağıdaki gibi düzenlenir:

Satış Geliri	: 2.500.000
-Satışların Maliyeti	:-2.800.000
Brüt Satış Zararı	: (300.000)
+Vergi Gelir Etkisi	: 60.000 (300.000 x 0.2= Ertelenmiş Vergi Varlığı)
Net Zarar	: (240.000)

Aşağıda TMS-11'e göre her yılın sonunda düzenlenecek gelir tabloları ile vergi kanunlarına göre sadece 3. Yılın sonunda düzenlenecek Gelir Tablosu karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu
	(TMS 11)	(TMS 11)	(TMS 11)	(VK)³⁸
Satışlar	6.250.000	11.250.000	2.500.000	20.000.000
- SHM	(5.000.000)	(9.000.000)	(2.800.000)	(16.800.000)
Brüt Satış Kârı/Zararı	1.250.000	2.250.000	(300.000)	3.200.000
-Vergi	(250.000)	(450.000)	60.000	(640.000)
NET Kâr/Zarar	1.000.000	1.800.000	(240.000)	2.560.000

³⁸ Vergi Kanunlarına göre 3. Yılın sonunda raporlanacak Gelir Tablosu rakamlarıyla, TMS-11' göre 3 yıl boyunca raporlanmış Gelir Tablosu rakamları toplamı birbirine eşittir.

32. YAP-İŞLET-DEVRET

320. GENEL AÇIKLAMA

Yap İşlet Devret modeli, bir kamu hizmetinin kamu kurum ya da kuruluşları ile ulusal ya da uluslararası özel sermaye arasında yapılan bir idari sözleşme çerçevesinde sermayesi, kâr ve zarar ile tüm masrafları yüklenici tarafından karşılanarak gerçekleştirilmesi ve yapılan tesisin yüklenici tarafından belli süre işletilmesi sonucunda yatırılan sermayenin, belli bir kârın veya zararın elde edilmesi ve sözleşmede belirtilen sürede tesisin işler vaziyette her türlü taahhüt ve borçtan arındırılmış olarak kamu ya da kuruluşlarına devir ve teslimini sağlayan yatırım ve finansman modelidir. (Güneş, 1999, s.2-3)

Bu model zaman içerisinde büyük ve maliyetli yapıların inşasını finanse etmek için özel sektörün de ilgisini çekmiştir. Özel sektör tarafından model kısaca şöyle uygulanmaktadır. Arsa sahipleri, arsalarını yap işlet devret sözleşmesi ile şirketlere kiralanmaktadır. Arsayı kiralayan şirket, arsa üzerine bina inşa etmekte ve kira sözleşmesi süresi boyunca arsa üzerindeki binayı kullanılmaktadır. Kira süresi sonunda şirket, arsayı üzerindeki bina ile birlikte arsa sahibine bedelsiz olarak devredilmektedir.

Modelin muhasebe uygulamasında ortaya çıkan sorunlar vergi kanunlarıyla ve son dönemde vergi daireleri tarafından verilen özeldelerle açıklanmaya çalışılmıştır.

321. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ

3210. Açıklama

Yap işlet devret modeliyle ilgili vergi kanunlarında çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bununla birlikte uygulama açısından daha açıklayıcı olan özeldelerle de çeşitli yorumlar yapılmıştır. Model uygulandıkça, bazen öncekilerle çelişen düzenleme ve yorumları da beraberinde getirmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde; yap işlet devret modeliyle inşa edilen yapıların, inşa aşaması, işletme süreci ve devir aşamasında vergi kanunları açısından nasıl muhasebeleştirilebileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

3211. Arsa Üzerine Yapının İnşası

Bina inşaatı başladığında ortaya çıkan maliyetlerin hangi hesapta izleneceğiyle ilgili farklı görüşler mevcuttur. Yapılmakta olan inşaat, işletme mülkiyetinde kalacak olsaydı maddi duran varlıklar hesap gurubu altındaki yapılmakta olan yatırımlar hesabına izlemek doğru olacaktı, ancak yapının, kiralanana bir arsa üzerine inşa ediliyor olması ve sözleşme sonunda arsa ile birlikte arsa sahibine teslim edilecek olması nedeniyle maliyetlerin maddi duran varlıklar hesap grubu altında izlenmesi uygun görülmemektedir.

Buna karşılık VUK 272. maddesinde maddi duran varlıklar dışında bir hesap grubu belirlemek için yeterli açıklamanın yapıldığı görüşü mevcuttur. *“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir”, “Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.”* Buna göre; kiracı şirket, inşaat harcamalarını özel maliyet bedeli olarak 264 no’lu hesapta aktifleştirmesi uygun olacaktır.

Kanundaki bu açıklamalara karşılık İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede ise; yap işlet devret sözleşmesine istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı, inşaat bitiminde inşa edilen binanın arsa sahibine teslim edildiğinin kabul edilmesi gerektiği görüşüne yer verilmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı özalg) Aynı özalgenin devamında, ortaya çıkan maliyetlerin sözleşme süresine bölünmek suretiyle yıllar itibariyle kira tutarı olarak mahsup edilmesi gerektiği görüşüne de yer verilmiştir.

Kanundaki açıklamalara göre; gayrimenkulün değerini arttırıcı harcamaların özel maliyet olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır. Yapının inşa edildiği arsa; inşa eden işletmenin sözleşme süresi boyunca kiracı olacağı gayrimenkul olması

sebebiyle, arsa üzerine inşa edilen yapıya ilişkin harcamaların özel maliyet olarak aktifleştirilmesinin kanundaki açıklamalara uygun olacağı düşünülebilir.

3212. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci

Diğer inşaat faaliyetlerinde bina inşaatının tamamlanması, işin bittiği anlamına gelmekteydi. Yapı işletme devret sözleşmelerinde, inşaat faaliyetinin tamamlanması sözleşmede ikinci aşamaya yani binanın kullanılması, işletilmesi aşamasına geldiğini göstermektedir.

Bu süreçte, arsayı kiralayan tarafın vergi mükellefi olması ve olmaması hallerinde kira giderlerinin vergisel boyutu ve muhasebeleştirilmesi tartışma konusudur. Buna bağlı olarak sözleşme süresince amortisman ayrılıp ayrılmayacağı ve nasıl ayrılacağıyla ilgili de farklı görüşler mevcuttur.

İnşaat harcamalarını özel maliyet olarak kabul eden görüşe göre; inşaat maliyetleri, kira süresine bölünerek her yıl eşit tutarlarda amortisman yoluyla gider kaydedilmelidir. Bu durumda arsa sahibi eğer vergi mükellefi değil ise, gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusu ortaya çıkmaktadır. Bu konuda gelir idaresinin geçmişten bu güne belirttiği görüşler içerisinde farklılıklar bulunmaktadır.

İstanbul Defterdarlığı'nın 2003 yılında vermiş olduğu bir özeldede; (İstanbul Defterdarlığı, 2003, 13159 sayılı özelge) kiralama süresince nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığı için, kiracı şirket tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı kira süresi sonunda, yapılan binanın emsal bedeli arsa sahibi tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği görüşü belirtilmiştir.

Yine İstanbul Defterdarlığının 2004 yılındaki başka bir özeldesinde ise; (İstanbul Defterdarlığı, 2004, 12382 sayılı özelge) gayrimenkulün iktisadi kıymetlerini arttırıcı harcamaların (arsa üzerine inşa edilen bina harcamalarının) özel maliyet hesabına aktarıldığı tarihte "ayın" şeklinde kira peşin olarak ödenmiş sayılacağından, bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği görüşü bildirilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında; inşaat harcamalarını özel maliyet olarak kabul eden görüş, kiralama süresince aylık bazda gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı konusunda hemfikirdir. Fakat, kira gelirinin inşaat tamamlandığında mı yoksa sözleşme sona erdiğinde mi tevkifata tabi tutulacağı ve beyan edileceği konusunda görüş ayrılığı mevcuttur.

İnşaat harcamalarını özel maliyet olarak kabul etmeyen İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının anılan özelgesinde, tespit edilen emsal bedelin kira süresine bölünmek suretiyle ilgili yıllarda kira gideri olarak dikkate alınması uygun görülmüştür. Bir önceki bölümde açıklandığı gibi inşaat maliyetlerinin 280 gelecek yıllara ait hesabında izlenmesi, arsa sahibi vergi mükellefi ise onun da 480 gelecek yıllara ait gelirler hesabında izlenmesi uygun görülmektedir.

Vergi usul kanununda halen yürürlükte olan açıklamalar dikkate alındığında, yapıya ait maliyetlerin özel maliyet olarak kabul edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle işletme sürecinde yapının maliyetleri, sözleşme süresine bölünmek suretiyle her yıl amorti edilmesi uygun olacaktır.

Ayrıca arsa sahibi, vergi mükellefi değil ise gelir vergisi tevkifatı yapılması, vergi mükellefi ise kira faturası kesmesi ve KDV tahakkuk ettirmesi gerekmektedir. Arsa sahibi tahakkuk eden kira gelirini, vergi mükellefi değil ise Gelir vergisi kanununun 86. maddesinde yıllık belirlenen haddi aşması halinde yıllık kira geliri olarak beyan edecektir. Arsa sahibi vergi mükellefi ise kira gelirini fatura kesmek suretiyle kayıtlarına alacağından, ilgili dönemin kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmiş olacaktır.

3213. Sözleşmenin Sona Ermesi

Sözleşmenin sona ermesi aşamasında, inşa eden tarafın işletme hakkı sona erecek ve yapı arsa sahibine teslim edilecektir. Yapı işletme devret modelinin uygulanmasıyla ilgili öne çıkan görüşler açısından sözleşmenin sona ermesi ve devir ile ilgili uygulamalar farklılık gösterebilmektedir.

İnşaat maliyetlerini özel maliyet olarak kabul eden görüşe göre; inşaat maliyetleri, kiralama süresi boyunca özel maliyetlerde amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekmektedir. Sözleşme sonunda; aktifte iz değeriyle kalan

yapının, sözleşme hükümleri gereğince arsa sahibine bedelsiz olarak teslimi söz konusu olacaktır. Kira süresinin sonunda bedelsiz olarak devredilen kıymetin emsal bedeli, Gelir Vergisi Kanunu'nun 72.maddesine göre, ayın olarak elde edilmiş kira bedeli olarak dikkate alınması doğru olacaktır. Dolayısıyla bu bedelin, arsa sahibi yani kiralayan yönünden gayrimenkul sermaye iradı sayılıp kiralayan tarafından kiralamanın yapıldığı yılı izleyen yılın mart ayında beyanı gerekmektedir. Aynı şekilde ilgili kıymetin bedelsiz devrinde emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması da gerekecektir.

İnşaat maliyetlerini özel maliyet olarak kabul etmeyen görüş ise; devir işlemi sözleşme sonunda değil inşaat tamamlandığında yapılmak durumunda. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konuyla ilgili verdiği son özelgede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır: (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013, 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı özelge)

- Şirketiniz ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi,

-Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre; inşaat tamamlandığında, arsa sahibine emsal bedel kâr marjı ile satış olarak inşaatın teslimi yapılmalı ve kayıtlara alacak olarak intikal ettirilmelidir. 332 ve 331. başlıklarda da anlatıldığı gibi bu bedel kira süresine bölünmek suretiyle eşit tutarlarda dönemsel olarak kira gideri olarak kayıtlara intikal ettirilecek ve arsa sahibi şahıs olması durumunda gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Kira süresi sona erdiğinde ise, daha önce sözleşmenin başında yapının teslimi sağlandığı için yeni bir işleme gerek kalmaksızın sözleşme sona ermiş olacaktır.

Yukarıdaki özelve dikkate alındığında, modelin ismiyle de bir uyumsuzluk fark edilmektedir. Çünkü İstanbul Vergi Dairesi'nin son görüşüne göre modeli "yap-devret-işlet" şeklinde tanımlamak daha uygundur.

Buna göre sözleşme sonuna gelindiğinde; yapıyı inşa eden işletmenin aktifinde yapının değeri amortisman yoluyla sıfırlanmış olacağından, bedelsiz olarak yapının arsa sahibine devri söz konusu olacaktır. Fakat bedelsiz devir de olsa bir mal teslimi söz konusu olduğundan katma değer vergisi kanununa göre emsal bedel üzerinden KDV tahakkuk etmesi gerekecektir.

322. STANDARTLAR AÇISINDAN YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ

3220. Açıklama

Kamu özel işbirliği anlaşmalarından olan yap-işlet-devret modeli 12 numaralı uluslar arası finansal raporlama yorumları (IFRIC 12) kapsamında değerlendirilmiştir. Bu tür anlaşmalar, belirli bir süre için kamu hizmetlerine altyapı sağlamak, bu altyapıları işletmek ve geliştirmek amacıyla yapılmaktadır. (Riedel, 2012, s.2415) Aynı zamanda özel işletmeler arasında da yap işlet devret modeli bir finansman modeli olarak kabul görmekte ve uygulanabilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde yap işlet devret modelini uygulayan işletmelerin; yapının inşa faaliyetlerini, işletme sürecinde değerlendirme yöntemlerini ve sözleşme sonunda devir işleminin muhasebe standartları açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır.

3221. Arsa Üzerine Yapının İnşası

Yap-işlet-devret modelinde muhasebe standartları açısından inşaat maliyetlerinin hangi hesap altında muhasebeleştirileceği tartışmalı bir konudur. Türkiye finansal raporlama standartları yorumlarında imtiyazlı hizmet anlaşmalarıyla ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir; *"Bazı ülkelerde, devlet, altyapının geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına özel sektör katılımını sağlamak amacıyla sözleşmeye dayalı hizmet anlaşmaları düzenlemektedir. Altyapı hâlihazırda mevcut olabilir veya hizmet anlaşması dönemi sırasında inşa ediliyor olabilir. Bu yorum kapsamındaki bir anlaşmada tipik olarak, kamu hizmeti sağlamak*

amacıyla kullanılan altyapıyı inşa eden veya altyapıyı yenileyen (örneğin altyapının kapasitesini artırarak) ve belli bir dönem içerisinde altyapıyı işleten ve altyapının bakımını yapan bir özel sektör işletmesi (işletmeci) yer alır. İşletmeciye, anlaşma dönemi boyunca vermiş olduğu hizmetlerin karşılığında bir ödeme yapılır. Söz konusu anlaşma, performans standartları ve fiyatların düzenlenmesine yönelik mekanizmalar ile ihtilafların çözümüne yönelik anlaşmaları belirleyen bir sözleşme tarafından yürütülür. Sözü edilen anlaşma, genellikle 'yap-işlet-devret', 'iyileştir-işletdevret' veya 'kamudan özel sektöre' imtiyazlı hizmet anlaşması olarak tanımlanır. (TFRS Yorum 12, 2007, Madde No:2)

Bu yoruma göre altyapı, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez; çünkü sözleşmeye dayalı olarak yapılan hizmet anlaşmaları, işletmeciye kamu hizmeti altyapısının kullanımının denetlenmesi hakkını devretmez. İşletmeci, sözleşmede belirlenen şartlar çerçevesinde imtiyaz tanıyan adına kamu hizmetlerini sunmak üzere altyapıyı işletmek için imtiyaz hakkına sahiptir. İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmeti veriyorsa, işletmeci tarafından alınan veya alınacak bedel, hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir.

Yap işlet devret modelinde işletmeci herhangi bir ödeme almaksızın inşaatın yapımını üstlenmekte ve belirli bir süre yapıyı işletme hakkı elde etmektedir. Yukarıdaki yorumdan anlaşıldığı üzere yapının, işletmecinin maddi duran varlığı olarak anılması finansal tabloların sunuluş amacına uygun olmayacaktır.

Yapının maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilen bazı görüşler de mevcuttur. Fakat maddi olmayan duran varlıklar; *"fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır"* (TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, 2006, Madde 8) şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla fiziksel niteliği olan bir yapının maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması da finansal tabloların sunuluşu açısından çok uygun görülmemektedir.

Finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. Yap işlet devret modeli ile inşa edilen yapılar, inşa aşamasının ardından işletme sürecine girmekte ve işletmesine gelir sağlamaktadır. İşletmecisine gelir sağlamak yap işlet devret modelinin en önemli

niteliğini teşkil etmektedir. TMS-40 Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardında bu niteliği karşılayan açıklamalara rastlanmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 2006, Madde: 7)

İşletmenin, yap işlet devret modeli ile inşa ettiği yapıdan gelir elde etme amacı yatırım amaçlı gayrimenkuller standardınca raporlanabilmektedir. Ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerle değerlendirilme özelliğine sahiptir. Yap işlet devret modeli, belirli bir süre işletilmenin sonucunda asıl sahibine devredilmeyi öngörmektedir. Dolayısıyla yapının işletmeye gelir getirme gücü sözleşme süresinin sonuna yaklaştıkça azalmalı ve sözleşme sonunda, artık işletmenin bu yapıdan gelir elde etme hakkı kalmayacağından tükenmiş olmalıdır. Bu durumun finansal tablolarda sunulabilmesi için ise gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değer tespitinde bugünkü değer yöntemi, gelecekte beklenen net nakit akışlarını bu günkü değere indirgemeyi esas almaktadır. Dolayısıyla işletmenin sözleşme süresinin sonuna yaklaştıkça, gelecekte elde edeceği gelir azalacak ve finansal tablolarda yapının değeri, gelecekte beklenen net nakit akışlarıyla orantılı olarak raporlanabilecektir.

Sonuç olarak yap işlet devret modeli ile inşa edilen yapıların inşaat maliyetlerinin, yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabına kaydedilmesinin uygun olacağı düşünülebilir.

Bu süreçte ortaya çıkan borçlanma maliyetleri TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standardı hükümlerince muhasebeleştirilecektir. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili açıklamalar 2113. Bölümde yapıldığından bu bölümde tekrar değinilmeyecektir.

3222. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci

Yap İşlet Devret modelinde inşa aşamasından sonra binanın kullanılması ve işletilmesi süreci başlamaktadır. Bu süreçte; işletme sonucu elde edilen hâsılat ve işletme giderleri ortaya çıkmakta ve dönem sonlarında değerlendirme işlemi yapılması gerekmektedir.

Ortaya çıkan hâsılat, TMS-18 Hâsılat standardı hükümlerine uygun olarak gelir kaydedilir. İşletme giderleri ise bu hâsılat karşılık olarak gider kaydedilir.

Dönem sonlarında ise inşa aşamasında katlanılan maliyetlerin amorti edilmesi gerekmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı hem maliyet yöntemi ile değerlemeye hem de gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemeye izin vermektedir. Ancak yap işlet devret modeli, sözleşme ile belirlenmiş bir süre boyunca yapının işletilmesini ve hâsılat elde edilmesini amaçlamaktadır. Bu nedenle sözleşme süresi boyunca finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin bu yapının işletilmesinden elde edeceği gelir gücünü raporlayabilmek önemlidir.

Gerçeğe uygun değer, yatırım kararlarında piyasa aktörlerinin faaliyetleri için, piyasa yönetimi ile ilgili olmaktadır. Ayrıca; finansal tablolarda yatırımcılara güvenli, uygun ve faydalı bilgiler sağlamaktadır. (Vinals, 2008, s.123)

Gerçeğe uygun değer ölçümünde gelir yaklaşımı, gelecekteki net nakit akışlarını iskonto edilmiş bugünkü değere dönüştüren yöntemdir. Gelir yaklaşımı kullanıldığında, gerçeğe uygun değer ölçümü gelecekteki tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerini yansıtır. Gerçeğe uygun değer tespitinde gelecekteki düzenli ödemelerin bugünkü değerini veren aşağıdaki formülden yararlanılabilir. (Örten v.d., 2014, s.588)

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = \text{Net Nakit Akışları} \times \frac{1-(1/i)^n}{i}$$

İşletme, zorunlu olmamakla beraber, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini, konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirme işlemi esas almak

suretiyle ölçmesi konusunda teşvik edilir. (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, 2006, Madde: 32)

Bu değerlendirme yöntemi, işletmenin sözleşme sonuna kadar, yap işlet devret yatırımından gelir elde etme hakkını finansal tablolarda raporlayabilme özelliğine sahiptir. Örneğin işletme süresi 30 yıl olan bir yap işlet devret yatırımı, ilk yıl; gelecekte beklenen nakit akışlarını gelecekteki 30 yıllık gelir elde etme hakkı üzerinden değerleyecektir. Sözleşme süresi ilerledikçe, örneğin 20. yıla gelindiğinde artık işletmenin ilgili yapıdan 10 yıllık bir süre daha gelir elde etme hakkı kalmış olacak ve finansal tablolarda ilk değerlemeye oranla daha düşük bir tutarda değerlendirilecektir. Nihayet son yıla gelindiğinde artık işletmenin ilgili yapıdan bir gelir elde etme hakkı kalmayacağından finansal tablolarda da sıfır olarak gerçeğe uygun değeri raporlanabilecektir.

Bu yöntemde, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan kazanç ve kayıplar, meydana geldikleri dönemde, dönem kar/zararına dahil edilirler. (Örten vd., 2014, s.587)

Sonuç olarak yap işlet devret modeliyle inşa edilen yapıların, işletilme sürecinde gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilmesinin uygun olacağı düşünülebilir

3223. Sözleşmenin Sona Ermesi

Sözleşmeler genellikle belirli bir süre işletme hakkının ardından yapının bedelsiz olarak arsa sahibine teslimi şeklinde düzenlenmektedir. Sözleşmenin sona ermesi aşamasına gelindiğinde artık yapıyı inşa eden tarafın işletme hakkı sona erecektir. Bu nedenle yapının arsa sahibine teslimi söz konusu olacaktır.

İşletme süresince gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen yapı, gelecekte beklenen net nakit akışları baz alınarak değerlendirildiğinden sözleşme sonuna yaklaşıldıkça değerini tüketecektir. Sözleşme sonuna gelindiğinde, gelecekte beklenen herhangi bir nakit akışı olmayacağından yapının mali tablolardaki değeri de sıfır olacaktır.

323. ÖRNEK UYGULAMA

3230. Örnek Soru

Tosunlar AŞ, Ayyıldız AŞ'nin 5.000,00 m² arsası üzerine yap işlet devret modeli ile bir otel inşa etmek üzere Ayyıldız AŞ ile anlaşmaya varmıştır. Sözleşmeye göre Tosunlar AŞ inşa edeceği oteli 10 yıl süre ile işletecek ve sürenin sonunda otel binasını bedelsiz olarak Ayyıldız AŞ'ye teslim edecektir. Ocak 2013 tarihinde başlanıp 2014 Ağustosunda tamamlanan otel inşaatına ait maliyetler aşağıda verilmiştir.

	OTEL İNŞAATI	OTEL 2013 OCAK ARALIK MALİYETLERİ	OTEL 2014 OCAK AĞUSTOS MALİYETLERİ
ARSA (m ²)	5.000,00 m ²		
KULLANILABİLİR ALAN (m ²)	12.000,00 m ²		
KABA İNŞAAT MALİYETLERİ	8.000.000,00 ₺	8.000.000,00 ₺	- ₺
DETAYLI İŞLER MALİYETLERİ	10.000.000,00 ₺	6.000.000,00 ₺	4.000.000,00 ₺
MEKANİK-ELEKTRİK MALİYETLERİ	8.000.000,00 ₺	4.000.000,00 ₺	4.000.000,00 ₺
ALTYAPI ÇEVRE DÜZENLEME	2.000.000,00 ₺	500.000,00 ₺	1.500.000,00 ₺
TEFRİŞ MALİYETLERİ	5.000.000,00 ₺		5.000.000,00 ₺
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	2.500.000,00 ₺	1.500.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺
TOPLAM MALİYET	35.500.000,00 ₺	20.000.000,00 ₺	15.500.000,00 ₺
GENEL GİDERLER	3.000.000,00 ₺	1.000.000,00 ₺	2.000.000,00 ₺
GENEL TOPLAM	38.500.000,00 ₺	21.000.000,00 ₺	17.500.000,00 ₺
KULLANILAN KREDİ	25.000.000,00 ₺	25.000.000,00 ₺	
TOPLAM KREDİ FAİZİ	8.000.000,00 ₺	1.300.000,00 ₺	1.200.000,00 ₺

- 1- 31.12.2013 tarihinde oluşan maliyetleri muhasebeleştirilmiştir.
- 2- 10.08.2014 tarihinde oluşan maliyetleri muhasebeleştirilmiştir.
- 3- Şirketin 2014 yılında otel işletmesiyle ilgili gelir ve giderleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir;

OTEL İŞLETMESİ	2014
YILLIK HİZMET GELİRİ	5.000.000,00 □
HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	4.000.000,00 □

2014 yıl sonu itibariyle muhasebe kayıtları yapılmıştır.

- 4- Sözleşme süresi sonunda, otel işletmesinin arsa sahibi Ayyıldız AŞ'ye devrine ilişkin muhasebe kaydı yapılmıştır.

3231. Vergi Kanunları Açısından Çözüm

1	<p>264 ÖZEL MALİYETLER</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV</p> <p>320 SATICILAR</p> <p>Otel inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı</p>	<p>20.000.000,00</p> <p>2.600.000,00</p>	<p>22.600.000,00</p>
1	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV</p> <p>320 SATICILAR</p> <p>Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı</p>	<p>1.000.000,00</p> <p>130.000,00</p>	<p>1.130.000,00</p>
1	<p>661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Finansman giderleri muhasebe kaydı</p>	<p>1.300.000,00</p>	<p>1.300.000,00</p>

2	<p>264 ÖZEL MALİYETLER</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>Otel inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı</p>	<p>15.500.000,00</p> <p>2.015.000,00</p>	<p>17.515.000,00</p>
2	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı</p>	<p>2.000.000,00</p> <p>260.000,00</p>	<p>2.260.000,00</p>
2	<p>661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</p> <p>102 BANKALAR</p> <p>Finansman giderleri muhasebe kaydı</p>	<p>1.200.000,00</p>	<p>1.200.000,00</p>
3	<p>120 ALICILAR</p> <p>391 HESAPLANAN KDV 600 YURTİÇİ SATIŞLAR</p> <p>2014 yılı Otel gelirleri muhasebe kaydı</p>	<p>5.400.000,00</p>	<p>400.000,00</p> <p>5.000.000,00</p>
3	<p>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</p> <p>191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>2014 yılı Otel işletme giderleri muhasebe kaydı</p>	<p>4.000.000,00</p> <p>520.000,00</p>	<p>4.520.000,00</p>

- 2014 yılına ait finansman maliyetleri ikinci soruda muhasebeleştirildiğinden mükerrer kayıta sebep olmamak için muhasebe kaydı yapılmamıştır.

- Otel yatırımının toplam maliyetleri 35.500.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Vergi usul kanununa göre otel binasının sözleşme süresi olan 30 yılda amorti edilmesi gerekmektedir.³⁹ Otel yatırımının 2012 yılına isabet eden amortisman gideri;

Bina amortismanı; 35.500.000,00 TL x 0,0333 = 1.171.500,00 TL olarak hesaplanmıştır.

3	<p>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</p> <p>2014 yılı Otel binası amortisman gideri</p>	1.171.500,00	11.171.500,00
4	<p>268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 264 ÖZEL MALİYETLER 391 HESAPLANAN KDV</p> <p>Sözleşme süresi sonunda Otel Binasının devrine ilişkin muhasebe kaydı</p>	35.500.000,00 2.700.000,00	35.500.000,00 2.700.000,00

³⁹ Vergi Usul Kanunu 327. Maddesinde özel maliyet bedellerinin itfası; Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralandan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

3232. Muhasebe Standartları Açısından Çözüm

1	248 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYR.YAT. ⁴⁰ 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Otel inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı	20.000.000,00 2.600.000,00	22.600.000,00
1	248 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYR.YAT 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı	1.000.000,00 130.000,00	1.130.000,00
1	248 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYR.YAT. 102 BANKALAR Otel inşaatı Finansman giderleri muhasebe kaydı	1.300.000,00	1.300.000,00
2	248 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYR.YAT. 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Otel inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı	15.500.000,00 2.015.000,00	17.515.000,00

⁴⁰ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları; Bu hesapta; işletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili yatırım amaçlı binalar hesabına aktarılacak olan, her türlü ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik ve genel üretim maliyetleriyle ilgili harcamalar izlenir.

2	<p>248 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYR.YAT 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı</p>	2.000.000,00 260.000,00	2.260.000,00
2	<p>248 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYR.YAT 102 BANKALAR</p> <p>Otel inşaatı Finansman giderleri muhasebe kaydı</p>	1.200.000,00	1.200.000,00
2	<p>241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR⁴¹ 248 YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYR.YAT</p> <p>İnşaat tamamlandığında Otele ait maliyetlerin esas hesabına devri.</p>	41.000.000,0 0	41.000.000,00
3	<p>120 ALICILAR 368 HESAPLANAN KDV 600 YURTİÇİ SATIŞLAR</p> <p>2014 yılı Otel gelirleri muhasebe kaydı</p>	5.400.000,00	400.000,00 5.000.000,00
3	<p>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>2014 yılı Otel işletme giderleri muhasebe kaydı</p>	4.000.000,00 520.000,00	4.520.000,00

⁴¹ TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması: “Bu hesapta; yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı kapsamında yatırım amacıyla elde edilen binalardan gerçeğe uygun değerle ölçülenler izlenir.”

•2012 yılına ait finansman maliyetleri ikinci soruda muhasebeleştirildiğinden mükerrer kayıta sebep olmamak için muhasebe kaydı yapılmamıştır.

•Otel yatırımının toplam maliyetleri 41.000.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Otel yatırım amaçlı gayrimenkul olduğundan gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilecektir. Otelin gelecekte beklenen nakit akışları üzerinden hesaplanan gerçeğe uygun değeri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

YILLAR	BEKLENEN NAKİT AKIŞLARI	YILLIK BEKLENEN GİDER TUTARLARI	BEKLENEN NET NAKİT AKIŞLARI	$i=0,1$ İÇİN $(1+i)^n$	BEKLENEN NET NAKİT AKIŞLARINI N BU GÜNKÜ DEĞERİ
2015	15.000.000,00	12.000.000,00	3.000.000,00	1,21	2.479.338,84
2016	20.000.000,00	12.000.000,00	8.000.000,00	1,33	6.010.518,41
2017	20.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	1,46	6.830.134,55
2018	20.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	1,61	6.209.213,23
2019	25.000.000,00	8.000.000,00	17.000.000,00	1,77	9.596.056,81
2020	25.000.000,00	8.000.000,00	17.000.000,00	1,95	8.723.688,01
2021	25.000.000,00	8.000.000,00	17.000.000,00	2,14	7.930.625,46
2022	25.000.000,00	8.000.000,00	17.000.000,00	2,36	7.209.659,51
2023	25.000.000,00	8.000.000,00	17.000.000,00	2,59	6.554.235,92
TOPLAM	200.000.000,00	84.000.000,00	116.000.000,00		61.543.470,75

Tabloda görüleceği üzere otel inşaatının 2014 yıl sonu itibariyle gerçeğe uygun değeri 61.543.470,75 TL olarak hesaplanmıştır. Otel yatırımının maliyetleri 41.000.000,00 TL olarak gerçekleşmişti. Aradaki fark muhasebe standartlarına göre gerçeğe uygun değer artış karı olarak dikkate alınması uygun olacaktır.

Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârı= 61.543.470,75 – 41.000.000,00 = 20.543.470,75

3b	<p style="text-align: center;">241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR 20.543.470,75</p> <p style="text-align: center;">647 GERÇEĞE</p> <p style="text-align: center;">UYGUN DEĞER ARTIŞ</p> <p style="text-align: center;">KARLARI⁴²</p> <p style="text-align: center;">2014 Yılı gerçeğe uygun değer artış kaydı</p>	20.543.470,75
----	--	---------------

Gelecek yıllar için oluşması beklenen gerçeğe uygun değerler ve gerçeğe uygun değer farkları aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır;

YILLAR	YILLAR İTİBARIYLA GERÇEĞE UYGUN DEĞERLER	YIL SONLARINDA OLUŞAN GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI
2014	41.000.000,00	
2014	61.543.470,75	20.543.470,75
2015	64.970.545,10	3.427.074,35
2016	64.194.872,34	-775.672,76
2017	61.523.450,48	-2.671.421,86
2018	58.584.886,44	-2.938.564,04
2019	48.988.829,63	-9.596.056,81
2020	38.433.167,13	-10.555.662,49
2021	26.821.938,39	-11.611.228,74
2022	14.049.586,78	-12.772.351,62
2023	0,00	-14.049.586,78

Tabloda, otel binasının her yıl sonunda bilançoda raporlanması gereken tutar “Yıllar İtibariyle Gerçeğe Uygun Değerler” sütununda hesaplanmıştır. Yıl Onlarında Oluşan Gerçeğe Uygun Değer Farkları sütununda ise yıllar itibariyle gerçeğe uygun değer artış kârı veya zararı yazılması gereken tutarlar gösterilmiştir.

⁴² TMS Taslak Hesap Planında yer alan hesaptır: Hesabın açıklaması: ”Muhasebe standartlarının gerçeğe uygun değerle ölçülmesini ve gerçeğe uygun değer farklarının kâr zarara yansıtılmasını öngördüğü varlıkların (alım satım amaçlı finansal varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi) gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi durumunda, daha sonraki değerlemelerde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışlarının izlendiği hesaptır. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer artışları bu hesapta değil “605 Canlı Varlık Değerleme Artışları” hesabında izlenir.”

33. YAP KİRALA DEVRET

330. GENEL AÇIKLAMA

Ülkemizde kamu özel iş birliği olarak uygulanmaya başlanan bu model özel sektörler arasında da faydalı bir finansman modeli olarak düşünülebilmektedir. Özetle bir işletmenin yapıyı inşa edip, belirli bir süre kullanıcı işletmeye kiralaması ve kiralama süresi sonunda yapının bedelsiz olarak kiralayana devrini öngören sözleşmelerdir.

Bu tür sözleşmelerde, hem yapıyı inşa eden ve kiraya veren işletmenin, hem de yapıyı kiralayıp kullanan işletmenin muhasebe kayıtları sözleşmenin amacıyla uyumlu olmasına dikkat edilmelidir.

Öte yandan uzun süreli olan bu tür sözleşmeler farklı evrelerden oluşmaktadır. Yapının inşa aşaması, tamamlanan yapının kiraya verilme süreci ve sözleşme sonunda yapının kiralayana devir aşaması gibi üç aşamadan bahsetmek mümkündür.

İşte sözleşmenin bu üç aşamasında; yapıyı inşa eden işletmenin, vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda incelenmeye çalışılmıştır.

331. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN YAP KİRALA DEVRET

3310. Açıklama

Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmelerinde, sadece sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulü düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa finansal kiralama olarak kabul edilecektir. (VUK Genel Tebliği, 2003, Sıra No: 319)

Bu açıklama çerçevesinde; kiralama süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devrini öngören yap kirala devret modeli, vergi usul kanunu açısından bir finansal kiralama olarak değerlendirilmesi uygun görülmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde vergi kanunları açısından yap kirala devret modeliyle inşa edilen yapıların nasıl muhasebeleştirilebileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

3311. Yapının İnşa Aşaması

Model özü itibariyle bir finansal kiralama sözleşmesini tarif edilmektedir. 6361 Sayılı kanunda finansal kiralama, (Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 2012, Kanun No: 6361) kiralayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Ancak kanun, yalnızca kendi yetkilendirdiği firmaların finansal kiralama sözleşmesi yapmasına imkân vermektedir.

Yapıyı inşa edip kiraya verecek olan firma bir finansal kiralama firması ise yapıyı kendi mülkiyetine inşa etmesi uygun olacaktır. Zira Finansal Kiralama kanununun 23. maddesinde, finansal kiralama konusu malın mülkiyeti kiralayana aittir hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla finansal kiralama şirketinin; inşaat maliyetlerini, bir özel inşaat faaliyeti gibi 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır. İnşaat tamamlandıktan sonra ise 252 Binalar hesabına aktararak binanın yapım aşamasını tamamlamış olacaktır.

3312. Kiralama Süreci

Bu süreçte, inşası tamamlanan yapının kullanım hakkının kiracıya devredilmesi ve sözleşme süresi boyunca kiralama işlemi yapılması şeklinde iki aşamadan bahsetmek mümkün. Yapının kullanım hakkının kiracıya devrinde hem kiracının hem de kiralayanın yapması gereken muhasebe kayıtlarıyla ilgili vergi kanunlarında bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu 319 sıra nolu genel tebliğinde kiralayana ilişkin şu açıklamalara yer vermiştir; (VUK Genel Tebliği, 2003, Sıra No: 319)

• *“Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktive alınacaktır. Diğer yandan,*

aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilecektir.

•Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacak olup gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri çoğu zaman birbirine eşit olacağından finansal kiralama şirketi veya kiralayan, iktisadi kıymeti genel olarak iz bedeliyle kayıtlarında gösterecektir. İktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman tabii tutulacaktır. Örneğin, net bilanço aktif değeri veya fatura tutarı 100 milyar lira, kira ödemelerinin net bugünkü değeri 95 milyar lira ise, 5 milyar lira pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman tabii tutulacaktır. Amortisman ayırma işlemi Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş sürelerde yapılacaktır. Farkın sıfır veya negatif olması durumunda amortisman ayrılması mümkün değildir ve bu kiralama konusu iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılması söz konusu olmayacaktır.”

Vergi usul tebliğinin açıklamalarından; kiralayanın sözleşme süresince elde edeceği kira tutarlarını 120 ve 220 Alıcılar, bu süre boyunca oluşacak faiz tutarlarını ise aktifi düzenleyici hesaplardan 124 ve 224 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) hesaplarında izlenebileceği anlaşılmaktadır.

Yine açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yapının kullanım hakkının kiracıya devri ile birlikte kiralayanın aktifinde yapının iz değeri ile değerlendirilmesi uygun olacaktır.

Kiracı açısından ise aynı tebliğde şu açıklamalara yer verilmiştir; (VUK Genel Tebliği, 2003, Sıra No: 319)

• “Finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir.

• Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortisman ve Kanunun Mükerrer 298 inci maddesi uyarınca da yeniden değerlemeye tâbi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir. Sözleşmenin fesholması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayrılma ve yeniden değerlendirme işlemleri yapılmayacaktır.”

Buna açıklamalardan, kiracının sözleşme süresince ödeyeceği kira tutarlarını 301 ve 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabında, bu süre boyunca oluşacak faiz tutarlarını ise pasifi düzenleyici hesaplardan 302 ve 402 Ertilenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) hesaplarında izleyebileceği anlaşılmaktadır.

Kiracı, sözleşme süresi sonuna kadar kullanma hakkına sahip olacaktır. Bu nedenle kiracının, mülkiyet hakkının kendisine geçtiği tarihten sözleşme süresi sona erene kadar yapının maliyet bedelini 260 Haklar hesabında izlemesi uygun olacaktır. Yukarıdaki vergi usul tebliğinde de açıklandığı gibi, kiracı bu süre boyunca vergi kanunlarının belirlediği süreler üzerinden amortisman ayırabilecektir.

Kullanım hakkı devrinden sonra, belirlenen kira tutarları üzerinden kiralayan işletme tarafından kiracıya fatura düzenlenmek suretiyle kiralama süreci işlemeye başlar. Bu süreçte kira ödemeleri; kiralayan tarafından daha önce aktifleştirilmiş olan alacak tutarlarından düşülmek suretiyle, kiracı tarafından ise daha önce pasifleştirilmiş olan borç tutarlarından düşülmek suretiyle muhasebeleştirilmeye devam edilir. Süreç sözleşmede belirlenen koşullara aykırılık olmadığı sürece kira süresinin sonuna kadar devam eder.

3313. Devir Aşaması

Sözleşme süresi sonuna kadar, belirlenen kira ödemelerinin eksiksiz yapılmış olması ve sözleşmede belirlenmiş diğer şartlara aykırı bir durum gerçekleşmemesi halinde devir aşamasına gelinmiş olunur.

Bu aşamaya gelindiğinde, sözleşme süresi boyunca kiralayan tarafından tahsil edilen kira tutarları, sözleşme başlangıcında aktifleştirmiş olduğu alacaklardan düşülmek suretiyle tükenmiş olacaktır. Aynı şekilde kiracının sözleşme başlangıcında pasifleştirmiş olduğu borç tutarı da kira süresi sonunda tükenmiş olacaktır. Sözleşme başlangıcından bakiye olarak yalnızca kiralayan işletmenin aktifinde yapının iz değeri kalacaktır.

Sözleşme sona erdiğinde, yapının mülkiyeti kiracıya iz değeri ile fatura edilerek bilançodan çıkarılacaktır. Kiracı işletmenin ise, daha önce haklar hesabına aldığı yapıyı, mülkiyetini devraldığı tarihten itibaren ilgili maddi duran varlık hesabına taşıyarak bilançoda raporlaması uygun olacaktır.

332. MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN YAP KİRALA DEVRET

3320. Açıklama

Kiralama işlemleri standardında; finansal kiralama, bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmeler, faaliyet kiralaması ise finansal kiralama dışındaki kiralamalar şeklinde açıklanmaktadır. (TMS 17 Kiralama İşlemleri, 2006, Madde No:4)

Kiracıya, kiralanan varlığı, opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen makul değerinden oldukça düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi ve bu nedenle, kiralamanın başlangıcı itibariyle, normal şartlar altında kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi durumu finansal kiralama olarak kabul edilmiştir. (Örten vd., 2014, s.225)

Çalışmanın bu bölümünde yap kirala devret modeliyle inşa edilip kiralanan yapıların muhasebe standartları açısından nasıl muhasebeleştirilebileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

3321. Yapının İnşa Aşaması

Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi, muhasebe standartlarınca finansal kiralama olarak tanımlanmıştır.

Hasılat standardında ise; mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşulların sağlandığında finansal tablolara yansıtılacağı açıklanmıştır; (TMS 18 Hasılat, 2005, Madde 14)

- *“İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;*
- *İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;*
- *Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;*
- *İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”*

Yap kirala devret modeliyle inşa edilen yapılar, inşaat tamamlandıktan sonra kiracıya tüm risk ve yararlarıyla devredilmeyi öngörmektedir. İmal aşamasının ardından devredilmeyi amaçlayan bu tür yapıların inşası, mamul üretimine benzemektedir. Bu devrin bir satış işlemi olarak ele alınmasının hasılat standardında sayılan koşullarla da uyumlu olduğu görülmektedir.

Finansal kiralama kapsamında kiraya veren işletmenin, üretimini yaptığı varlıkları kiracıya devrinde 152 nolu varlık hesabından çıkış kaydı yapılması uygun olacaktır. Çıkış kaydı yapılırken kullanılacak hesaplar da 620 satılan mamuller maliyeti hesabıdır. Kiralamada ve özellikle satış tipi diyebileceğimiz bu tür finansal kiralamada, satış işlemi için yurtiçi kiralamada 600, yurtdışı kiralamada 601 nolu hesaplar kullanılır. (Örten v.d., 2014, s.232)

3322. Devir Aşaması

Yap kirala devret modeli ismindeki sıra bakımından son aşamada mülkiyet hakkının devredilmesini öngörmektedir. Ancak muhasebe standartları açısından, yapıya ait tüm risk ve yararların devredilmesi hâsılat doğuracağından devir aşamasının ikinci sırada işlem görmesi uygun olacaktır.

Bu aşamada, kiralayan tarafından inşası tamamlanan yapının kullanım hakkı kiracıya devredilir. Bu aşamada kiralayanın; yapıyı aktifinden çıkarır ve sözleşme süresi boyunca elde edeceği kira gelirlerini aktifleştirmesi, kiracının ise; yapıyı aktifine alır ve sözleşme süresi boyunca ödeyeceği kira tutarlarını pasifleştirmesi uygun olacaktır.

Devir aşamasının, kiraya verenin finansal tablolarında aşağıdaki gibi gösterilmesi yerinde olacaktır; (Örten v.d., 2014, s.227)

- Kiralamaya konu varlığın devrinden kaynaklanan tutar, kiraya verenin satış bedeline eşit bir tutarla olmak üzere asıl alacak (anapara alacağı) bilançonun aktifinde yer alır.
- Asıl alacağa vade, faiz oranı, taksit dönemlerine göre hesaplanan faiz, kiraya verenin asıl alacağını arttırır ve bu faiz kazanılmamış faiz geliri olarak brüt tutarlara göre düzenlenen bilançonun pasifinde yer alır.
- Kiraya konu varlık, kiraya veren tarafından kiracıya devredilmiş olduğundan, kiraya verenin varlıkları arasında yer almaz.
- Bir varlığa sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların devrinin satışla mümkün olacağı nazara alındığında, kiraya verenin alacağı mali değil ticari niteliklidir.
- Kiraya verilen varlığın kayıtlı değerinden garanti edilmemiş kalan değer⁴³ bu günkü değerinin düşülmesi sonucunda bulunan tutar, satışların maliyetini oluşturur.
- Satış hasılatı ile satış maliyeti arasındaki fark, işletme politikalarına uygun olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

⁴³ Garanti edilmemiş kalıntı değer: Kiralanan varlığın kalıntı değerinin kiraya verene ödenmesi garanti edilmemiş veya yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmıdır.

Kiracının ise devir aşamasında aşağıdaki esaslara göre finansal tablolarını düzenlemesi uygun olacaktır;

- Sözleşmenin başlangıcında kiralamaya konu olan varlık niteliğine göre gerçeğe uygun değerle veya daha küçükse kira ödemelerinin bugünkü değeri ile kiracının varlıkları arasında yer alır.

- Kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında zımni faiz oranı⁴⁴, bu oranın tespit edilememesi durumunda borçlanma faiz oranı esas alınır.

- Kiralamaya konu olan varlığın aktife alındığı değere eşit tutarda olmak üzere, kiracının asıl borcu (anapara borcu) söz konusudur.

- Asıl borca vade, faiz oranı, taksit dönemine göre faiz hesaplanır. Hesaplanan bu faiz kadar asıl borç arttırılır ve söz konusu faiz ertelenmiş faiz gideri olarak brüt tutarlara göre düzenlenen bilançonun aktifinde yer alır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardında; yapının, kiracının varlıkları arasında hangi hesap grubunda yer alacağıyla ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul: 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) (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 2006, Madde: 5)

Bu açıklamaya göre finansal kiralama sözleşmesi uyarınca kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkuller grubunda izlenmesi yerinde olacaktır.

3323. Kiralama Süreci

Bu süreçte kiraya veren, sözleşmede belirlenen süre boyunca yine sözleşmede belirlenen kira alacaklarını tahsil etmekte, kiracı ise kira borcunu ödemekte ve yapıyı işletmek suretiyle gelir elde etmektedir.

⁴⁴ Kiralama sözleşmesi zımni faiz oranı: Kiralama sözleşmesi başlangıcında, (a) asgari kira ödemeleri ve (b) garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri toplamını, (i) kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile (ii) kiraya verene ait her çeşit başlangıç doğrudan maliyetinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiralayan tarafından, faiz gelirleri gerçekleştikçe dönemsellik ilkesine göre ilgili oldukları döneme gelir kaydedilir. Anapara tahsilatları ise devir aşamasında oluşan alacaktan düşölmek suretiyle takip edilir.

Kiracı tarafından ise, faiz giderleri gerçekleştikçe dönemsellik ilkesine göre gider kaydedilir. Anapara ödemeleri de devir aşamasında oluşan borçtan düşölmek suretiyle takip edilir.

Finansal kiralamaya konu varlığa amortisman ayırma işlemi kiracı tarafından yapılır. Amortisman ayırma politikası kiracının sahip olduğu diğer benzeri duran varlıklarına uygulanan politikalara paralel olarak yürütöölür. (Örten v.d., 2014, s.227)

Yap kirala devret modeliyle inşa edilip, kullanım hakkı devredilen yapıların, kiracının finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak takip edilmesinin uygun olacağı düşünöülebilir. Yapılan açıklamalardan kiralama standartlarının, kiracının finansal kiralamaya konu yapıdan amortisman ayırmasına olanak verdiği anlaşılmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı da gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yönteminden herhangi birini seçmekte işletmeleri özgür bırakmıştır. Bu nedenle yap kirala devret modeliyle inşa edilen yapıların yatırım amaçlı gayrimenkuller grubu altında amortismana tabi tutularak değerlenmesinin uygun olacağı düşünöülebilir.

333. ÖRNEK UYGULAMA

3330. Örnek Soru

Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ aktifinde kayıtlı 30.000,00 m² arsa üzerine, yap kirala devret modeliyle 200 yataklı bir hastane yaptırmak üzere Ay İnşaat AŞ ile anlaşmaya varmıştır. Anlaşmaya göre Ay İnşaat AŞ, hastane inşaatının maliyetlerini üstlenecek ve hastane binasını 10 yıl süre ile Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'ye belirleyecekleri bir tutar ile kiralayacaktır. Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ, 10 yıl süre ile yapacağı düzenli kira ödemeleri karşılığında hastane binasının; kullanım hakkına sahip olacak, 10. yılın sonunda ise mülkiyet hakkını devralacaktır.

1- Hastane inşaatı boyunca Ay İnşaat AŞ'nin katlandığı maliyetler aşağıda verilmiştir. Buna göre Ay İnşaat AŞ'nin inşaat maliyetlerine ilişkin yapacağı muhasebe kaydını, vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından gösterilmiştir.

	HASTANE İNŞAATI
ARSA (m ²)	30.000,00 m ²
YATAK KAPASİTESİ	200 YATAKLI
DİREKT MALZEME MALİYETLERİ	40.000.000,00 □
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	45.000.000,00 □
MEKANİK-ELEKTRİK MALİYETLERİ	55.000.000,00 □
ALTYAPI ÇEVRE DÜZENLEME	15.000.000,00 □
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	15.000.000,00 □
TOPLAM MALİYET	170.000.000,00 □
GENEL GİDERLER	10.000.000,00 □
GENEL TOPLAM	180.000.000,00 □

2- Oluşan maliyetlere göre hesaplanan, yıllar itibariyle kira ödemeleri aşağıda verilmiştir. Hastane binasının kullanım hakkının devrine ilişkin;

YIL	TAKSİT	ANAPARA	FAİZ	KALAN
1. YIL	34.000.000,00 □	7.900.000,00 □	26.100.000,00 □	172.100.000,00 □
2. YIL	34.000.000,00 □	9.500.000,00 □	24.500.000,00 □	162.600.000,00 □
3. YIL	34.000.000,00 □	11.300.000,00 □	22.700.000,00 □	151.300.000,00 □
4. YIL	34.000.000,00 □	13.300.000,00 □	20.700.000,00 □	138.000.000,00 □
5. YIL	34.000.000,00 □	15.600.000,00 □	18.400.000,00 □	122.400.000,00 □
6. YIL	34.000.000,00 □	18.100.000,00 □	15.900.000,00 □	104.300.000,00 □
7. YIL	34.000.000,00 □	21.000.000,00 □	13.000.000,00 □	83.300.000,00 □
8. YIL	34.000.000,00 □	24.100.000,00 □	9.900.000,00 □	59.200.000,00 □
9. YIL	34.000.000,00 □	27.600.000,00 □	6.400.000,00 □	31.600.000,00 □
10. YIL	34.000.000,00 □	31.600.000,00 □	2.400.000,00 □	- □
	340.000.000,00 □	180.000.000,00 □	160.000.000,00 □	

a- Ay İnşaat AŞ'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

b- Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

3- Birinci yılın sonunda yapılacak kira ödemesine ve dönem sonu amortisman işlemine ilişkin;

a- Ay İnşaat AŞ'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

b- Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

4- Kiralama süresinin sonuna gelindiğinde Ay İnşaat Aş tarafından hastane binası 1.000,00 TL tutar ile Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'ye satılacaktır. Mülkiyet hakkının devrine ilişkin;

a- Ay İnşaat AŞ'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

b- Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

3331. Vergi Kanunları Açısından Çözüm

1	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Hastane inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı	170.000.000,00 22.100.000,00	192.100.000,00
---	---	---------------------------------	----------------

1	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR Hastane inşaatı genel giderlerinin muhasebe kaydı	10.000.000,00 1.300.000,00	11.300.000,00
---	--	-------------------------------	---------------

2a	252 BİNALAR 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR İnşaatı tamamlanan Hastane binası maliyetlerinin Binalar hesabına aktarımı	180.000.000,00	180.000.000,00
----	--	----------------	----------------

2a	120 ALICILAR 220 ALICILAR 124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GEL. 224 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GEL. 252 BİNALAR 679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR Ay İnşaat AŞ'nin hastane binası kullanım hakkını devredişine ilişkin muhasebe kaydı	34.000.000,00 306.000.000,00	26.100.000,00 133.900.000,00 179.999.999,00 1,00
----	--	---------------------------------	---

2b	<p>260 HAKLAR 302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ 402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ 301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR 401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR</p> <p>Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin hastane binasının kullanım hakkını devraldısına ilişkin muhasebe kaydı</p>	<p>180.000.000,00 26.100.000,00 133.900.000,00</p>	<p>34.000.000,00 306.000.000,00</p>
3a	<p>102 BANKALAR 124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GEL. 642 FAİZ GELİRLERİ 391 HESAPLANAN KDV 120 ALICILAR</p> <p>Ay İnşaat AŞ'nin hastane binası 1. yıl kira gelirine ilişkin muhasebe kaydı</p>	<p>40.120.000,00 26.100.000,00</p>	<p>26.100.000,00 6.120.000,00 34.000.000,00</p>
3b	<p>301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR 191 İNDİRİLECEK KDV 260 HAKLAR 102 BANKALAR 302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ</p> <p>Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin hastane binası 1. yıl kira ödemesine ilişkin muhasebe kaydı</p>	<p>34.000.000,00 6.120.000,00 26.100.000,00 40.120.000,00 26.100.000,00</p>	

Vergi usul kanunu 333 sıra nolu genel tebliğinde yayımlanan liseteye göre, sağlık hizmetlerinde kullanılan beton binaların yararlı ömrü 50 yıl olarak tespit edilmiştir. Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin 1. yıl sonunda ayırması gereken amortisman gideri;

Amortisman Gideri = 180.000.000,00 TL x 0,02 = 3.600.000,00 TL olarak tespit edilmiştir.

3b	<p>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)</p> <p>Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin 1. yıl sonu amortisman ayırma işlemine ait muhasebe kaydı</p>	3.600.000,00	3.600.000,00
4a	<p>102 BANKALAR 252 BİNALAR 391 HESAPLANAN KDV 679 OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</p> <p>Ay İnşaat AŞ'nin hastane binası mülkiyet hakkının satışına ilişkin muhasebe kaydı</p>	1.180,00	1,00 180,00 999,00
4b	<p>252 BİNALAR 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR</p> <p>Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin hastane binası mülkiyet hakkını devralışına ilişkin muhasebe kaydı</p>	1.000,00 180,00	1.180,00

4b	<p>252 BİNALAR 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 260 HAKLAR 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</p> <p>Yıldız İnşaat AŞ'nin kira süresi biten hastane binasını maddi duran varlıklar hesabına aktarımına ilişkin muhasebe kaydı</p>	<p>180.000.000,00 36.000.000,00</p>	<p>180.000.000,00 36.000.000,00</p>
----	---	---	---

3332. Muhasebe Standartları Açısından Çözüm

1	<p>150 İLK MADDE VE MALZEME 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>Hastane inşaatı direkt malzeme maliyetlerine ilişkin muhasebe kaydı</p>	<p>40.000.000,00 7.200.000,00</p>	<p>47.200.000,00</p>
1	<p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 102 BANKALAR</p> <p>Hastane inşaatı direkt işçilik giderlerine ilişkin muhasebe kaydı</p>	<p>45.000.000,00</p>	<p>45.000.000,00</p>
1	<p>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 171 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR</p> <p>Hastane inşaatı genel üretim giderlerine ilişkin muhasebe kaydı</p>	<p>80.000.000,00 14.900.000,00</p>	<p>94.900.000,00</p>

1	151 YARI MAMÜL - ÜRETİM	10.000.000,00	
	771 GEN.YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		10.000.000,00
	Hastane inşaatı genel giderlerinin muhasebe kaydı		

1	710 DİREKT İMM GİDERLERİ	50.000.000,00	
	150 İLK MADDE VE MALZEME		50.000.000,00
	Hastane inşaatı malzeme kullanımına ilişkin muhasebe kaydı		

1	151 YARI MAMÜL - ÜRETİM	170.000.000,00	
	711 DİREKT İMM GİD. YANSITMA		40.000.000,00
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSITMA		45.000.000,00
	731 GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA		85.000.000,00
	Hastane inşaatı maliyetlerinin yansıtılmasına ilişkin muhasebe kaydı		

1	152 MAMÜLLER	170.000.000,00	
	151 YARI MAMÜL - ÜRETİM		170.000.000,00
	Hastane inşaatının tamamlanmasına ilişkin muhasebe kaydı		

2a	120 ALICILAR	34.000.000,00	
	220 ALICILAR	306.000.000,00	
	128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ		26.100.000,00
	228 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ		133.900.000,00
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		180.000.000,00
	Ay İnşaat AŞ'nin hastane binası kullanım hakkını devredişine ilişkin muhasebe kaydı		

2a	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	170.000.000,00	
	152 MAMÜLLER		170.000.000,00
	Satılan Hastane binası maliyetine ilişkin muhasebe kaydı		

2b	252 BİNALAR	180.000.000,00	
	328 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	26.100.000,00	
	428 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	133.900.000,00	
	320 SATICILAR		34.000.000,00
	420 SATICILAR		306.000.000,00
	Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin hastane binasının kullanım hakkını devraldışına ilişkin muhasebe kaydı		

3a	102 BANKALAR	40.120.000,00	
	128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ	26.100.000,00	
	662 DİĞER FAİZ GELİRLERİ		26.100.000,00
	368 HESAPLANAN KDV		6.120.000,00
	120 ALICILAR		34.000.000,00
	Ay İnşaat AŞ'nin hastane binası 1. yıl kira gelirine ilişkin muhasebe kaydı		

3b	320 SATICILAR	34.000.000,00	
	171 İNDİRİLECEK KDV	6.120.000,00	
	672 DİĞER FAİZ GİDERLERİ	26.100.000,00	
	102 BANKALAR		40.120.000,00
	328 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ		26.100.000,00
	Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin hastane binası 1. yıl kira ödemesine ilişkin muhasebe kaydı		

Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin aktifinde kayıtlı hastane binasının hurda değeri 3.000.000,00 TL olarak tespit edilmiştir. Buna göre;

Amortisman Tabi Tutar = 180.000.000,00 TL – 3.000.000,00 TL = 177.000.000,00 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = 177.000.000,00 TL x 0,02 = 3.540.000,00 TL

3b	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	3.540.000,00	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		3.540.000,00
	Yıldız Sağlık Hizmetleri AŞ'nin 1. yıl sonu amortisman ayırma işlemine ait muhasebe kaydı		

4. SONUÇ VE YARARLANILAN KAYNAKLAR

40. SONUÇ

İnşaat faaliyetleri amaçlarına göre; mamul imalatı, yapılmakta olan yatırım, hizmet üretimi ve hatta özel maliyet olabilmektedir. Birbirinden farklı amaçlarla yapılan inşaat faaliyetleri, muhasebeleştirme yöntemleri açısından da vergi kanunları ve muhasebe standartları gereği farklı uygulamalara yol açabilmektedir.

Çalışmamızın birinci bölümde inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi kanunları ve muhasebe standartları arasında ortaya çıkan farkları inceleyebilmek açısından bir sınıflandırma yapma ihtiyacı duyulmuştur. İnşaat faaliyetleri amaçlarına göre sınıflandırılmıştır. Buna göre birinci bölümde; inşaat faaliyetleri, mülkiyet amaçlı ve devir amaçlı olarak sınıflandırılmış ve genel açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri olarak sınıflandırılan yap sat inşaat faaliyetleri, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ve özel inşaat faaliyetleri ayrı başlıklar halinde incelenmiştir. Her bir inşaat faaliyetinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili sırasıyla, vergi kanunları ve muhasebe standartlarındaki düzenlemeler ele alınmış ve farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi kanunları ve muhasebe standartlarındaki düzenlemelere ait açıklamaların ardından her bir inşaat faaliyetine ait bir uygulama örneği ile uygulamada ortaya çıkan farklar incelenmiştir.

Yap sat inşaat faaliyetlerinde özellikle amortisman konusunda vergi kanunları ve muhasebe standartları arasında farklı düzenlemeler dikkat çekmiştir. Vergi kanunlarının iz değerine kadar amortisman ayırmaya imkan veren düzenlemelerine karşın muhasebe standartlarının amortismanına tabi tutarın tespitinde hurda değere önem vermekte olduğu görülmüştür. Yine vergi kanunları tam maliyet yöntemini benimsemesine karşın muhasebe standartlarının normal maliyet yöntemini benimsediği ve dönem giderlerinin kapasite kullanım oranı kadarının maliyete yüklenmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Borçlanma maliyetleri ile ilgili düzenlemeler ise inşaat faaliyetlerinin tamamını ilgilendiren bir konu olarak dikkat çekmektedir. Vergi kanunlarında; varlığın aktifte girdiği seneye ait olan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenmesi gerektiği, diğer yıllarda ise işletmelerin maliyet veya dönem gideri yapmakta serbest olduğu görülmektedir. Muhasebe standartları düzenlemelerinde ise; varlığın inşasıyla doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin tamamının aktifleştirilmesi gerektiğini, doğrudan ilgi kurulamayan birden fazla borçlanma halinde ise belirlenecek bir aktifleştirme oranı ile borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine yüklenmesi gerektiğini görmekteyiz.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri özü itibarıyla bir yap sat inşaat faaliyeti olduğundan muhasebe standartlarının yap sat inşaat faaliyetleriyle ilgili düzenlemeleri bu faaliyetler için de aynen geçerlidir. Buna karşın vergi kanunlarında, arsa maliyetinin tespiti, arsa sahibinin kurum olması hali ve katma değer vergisinin arsa karşılığı inşaat faaliyetleriyle ilgili düzenlemeleri incelenmiştir.

Özel inşaat faaliyetlerinde de genel giderler, borçlanma maliyetleri ve amortisman tabii tutarlar ile ilgili vergi kanunları ve muhasebe standartlarındaki farklılıklar kendini göstermektedir. Buna ilave olarak, iki tam yıldan uzun süre ile aktifte kayıtlı olan gayrimenkullerin satışına ilişkin vergi kanunlarındaki istisna düzenlemeleri incelenmiş ve özel inşaat faaliyeti ile inşa edilen yapıların satışı, uygulama örneği içerisinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde devir amaçlı inşaat faaliyetleri olarak sınıflandırılan taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri, yap işlet devret modeli ve yap kirala devret modeli ile inşa edilen yapılar ayrı başlıklar halinde incelenmiştir. Her bir inşaat faaliyetinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili sırasıyla, vergi kanunları ve muhasebe standartlarındaki düzenlemeler ele alınmış ve farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi kanunları ve muhasebe standartlarındaki düzenlemelere ait açıklamaların ardından her bir inşaat faaliyetine ait bir uygulama örneği ile uygulamada ortaya çıkan farklar incelenmiştir.

Taahhüt şeklinde inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlamasında vergi kanunları ile muhasebe standartları açısından farklılıklar bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu alınan hakediş bedellerini ve maliyetleri Yıllara Yaygın İnşaat Onarım

faaliyetinin bittiği yıl Gelir Tablosunda raporlamaktadır. Muhasebe standartları ise “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”ni öngörmektedir. Bu yöntemde işin bitimi beklenmeden her dönem itibariyle oluşan gelir ve karlar finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre muhasebeleştirmede işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin kaydı gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

Yap işlet devret modeliyle inşa edilen yapıların hangi hesapta aktifleştirileceği hususunda vergi idaresinin farklı görüşleri dikkat çekmekte. Buna rağmen vergi usul kanununda halen yürürlükte olan özel maliyet tanımının yap işlet devret modeli ile inşa edilen yapılar için uygun olacağı görüşünü paylaşmaktayız. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı, yap işlet devret modelinin özelliklerini kapsayan açıklamalarıyla muhasebe standartlarına uygun muhasebeleştirmede bize yol göstermiştir.

Vergi kanunlarında, yapının maliyetinin sözleşme süresine bölünmek suretiyle her yıl eşit tutarlarda amorti edilmesine ilişkin düzenlemeler yer alırken, muhasebe standartları gelecekte beklenen net nakit akışları üzerinden hesaplanan gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlemeyi benimsemektedir.

Yap işlet devret modeline ilişkin yapının inşa aşaması, sözleşme süresince işletilme safhası ve yapının devir aşamasında ortaya çıkan özellikli durumları içeren bir uygulama örneği ile vergi kanunları ve muhasebe standartlarına göre yapılması gereken muhasebe kayıtları açıklanmaya çalışılmıştır.

Yap kirala devret modelinde ise; yapının inşası, sözleşme süresi boyunca kiralanması ve sözleşme sonunda bedelsiz veya değerinden çok daha düşük bir bedel ile devredilmesi bir finansal kiralama işlemi olarak kendini göstermektedir. Vergi kanunlarına göre; maddi duran varlık olarak inşa edilen yapının kullanım hakkı belirli bir bedel ile yapıyı kullanacak işletmeye devredilmekte ve buna ilişkin hesaplanan kira tutarları aktifte alacak olarak kaydedilmektedir. Kira ödemeleri oldukça bu alacaktan düşülmekte ve kira süresi sonunda yapının mülkiyet hakkı da kiracıya devredilmektedir. Bu işlem karşısında kiracı da kullanım hakkını devraldığı yapıyı aktifine “Haklar”, kira tutarlarını ise pasifte borçlar olarak kaydetmektedir. Vergi kanunlarındaki; kira süresi boyunca, kiralayan işletmenin amortisman

ayıramayacağı, aktifine “Haklar” olarak kaydeden kiracı işletmenin ise amortisman ayırabileceğine ilişkin düzenlemeler bir başka önemli husus olarak dikkat çekmektedir.

TMS 17 Kiralama İşlemleri standardı yap kirala devret modelinin muhasebe standartları açısından muhasebeleştirilmesine ışık tutmaktadır. Burada vergi kanunlarından farklı bir düzenleme olarak, yapı bir mamul üretimi olarak inşa edilmesi ve inşa aşamasının ardından satış işlemi ile kiracıya devredilmesi dikkat çekmektedir.

Yap kirala devret modeliyle inşa edilen yapılarla ilgili; hem kiralayan işletmenin hem de kiracı işletmenin yapması gereken muhasebe kayıtlarında vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından ortaya çıkan farklar bir uygulama örneği ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise sonuç ve yararlanılan kaynaklara yer verilmiştir.

41. YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık, Sayı: 84.

AKGÜN Ali İhsan (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları, Isparta. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

ALAGÖZ Ali (2008). Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri. Ankara. Nobel Yayın Dağıtım."

ALTUĞ Osman (1999). Maliyet Muhasebesi. Ankara. Türkmen Kitabevi.

AŞKER Ali (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter Ve Değerleme İşlemleri. Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 87

Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun, Kanun No: 3996, 13.06.1994 tarih ve 21959 sayılı Resmi Gazete

BOYAR Ender, GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar (2006). Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması. İstanbul. Mali Çözüm, Sayı 76.

BULUT İbrahim (2007). Yıllar Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar. Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 92

BÜYÜKMİRZA Kamil (2008). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara. Gazi Kitabevi

DOĞRUSÖZ Bumin (1994). Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergilendirme “Stopaj”, İstanbul. İ.S.M.M.O. Yayınları.

ERDEN Selman Aziz (1999). İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme. Isparta. Tuğra Ofset.

Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, Kanun No: 6361, 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete

Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No: 193, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No:193, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

GÖKÇEN Gürbüz v.d. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları. İstanbul. Beta Yayınları

GÜNEŞ Cengiz (1999). Yap İşlet Devret Modelinde İmtiyazlı Şirketler. Ankara. Sirküler Rapor Serisi No:30 Türmob Yayınları

KARAHASAN Mustafa Reşit (1979). İnşaat İmar İhale Hukuku. Ankara.

KARLUK, Rıdvan (1995). Türkiye Ekonomisi: Tarihsel Gelişim Yapısal Değişim. İstanbul, Beta Yayınları.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Kanun No: 3065, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete

Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No: 3065, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete

KIESO, Donald E. v.d. (2001). Intermediate Accounting, 10th ed., USA, Wiley.

KIZILOT Şükrü (1994). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümler. Ankara. Yaklaşım Yayınları.

KIZILOT Şükrü (2010). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Ankara Yaklaşım Yayınları

KIZILOT, Şükrü (1998). Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Ankara. Yaklaşım Yayınları

KOÇER Muhammed (2008). İnşaat Sektöründe YİD (Yap-İşlet-Devret) Modeli Sözleşmeler ile Yapım İşleri Sözleşmelerinin Karşılaştırılması. Eskişehir. Yüksek Lisans Tezi.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun No: 5520, 13.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete

ÖRTEN Remzi vd. (2014). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. Ankara. Gazi Kitabevi

Riedel Linda v.d. (2012). Deloitte's İGAAP 2013-A Guide to IFRS Reporting, CPI Group (UK) Ltd., Croydon

SAĞLAM Necdet v.d. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları, Turhan Kitabevi

Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun, Kanun No: 5396, 15.07.2005 tarih ve 25876 sayılı Resmi Gazete

Sağlık Tesislerinin, Kiralama Karşılığı Yapılması İle Tesislerdeki Tıbbi Hizmet Alanları Dışındaki Hizmet ve Alanların İşletilmesi Karşılığında Yenilenmesine Dair Yönetmelik, Karar No: 2006/10655, 22.07.2007 tarih ve 26236 sayılı Resmi Gazete

SEVİLENGÜL Orhan (2011). Genel Muhasebe. Ankara. Gazi Kitabevi.

ŞENLİK Mehmet. (2007). İnşaat Muhasebesi. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları

Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı,
"https://www.hazine.gov.tr/File/?path=ROOT/1/Documents/Genel+%C4%B0%C3%A7erik/UlkemizdeUygulananKOIModelleriVeYasalAltyapi.pdf"

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. 27.08.2014 Tarih ve 27575268-105[262-2013-209]-831 sayılı özelge

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Defterdarlığı, 16.09.2004 tarih ve 12382 sayılı özelge

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Defterdarlığı, 24.09.2003 tarih ve 13159 sayılı özelge

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı özelge.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 18.07.2014 tarih ve 11395140-019.01-1900 sayılı özelge

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 31.12.2005 tarih 26040 sayılı Resmi Gazete

TMS 17 Kiralama İşlemleri, 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı resmi gazete

TMS 18 Hasılat, 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete

TMS 2 Stoklar Standardı, 15.01.2005 tarih 25701 sayılı Resmi Gazete

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 09.11.2005 tarih 25988 sayılı Resmi Gazete

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete

TMS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları, 15.07.2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazete

TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği

UYSAL Tolga (2008). Arsa Karşılığı Kat Teslimlerinde Kdv Matrahının Hesabı ve Muhasebesi. Ankara. E-Yaklaşım Yayınları. Sayı 56

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, Kanun No: 213, Sıra No: 238, 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Kanun No:213, Sıra No: 319, 07.07.2003 tarih ve 25155 sayılı Resmi Gazete

Vergi Usul Kanunu, Kanun No:213, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete

VINALS Jose (2008). Improving Fair Value Accounting, Financial Stability Review.
No:12Valuation and Financial Stability

YERELİ Ayşe vd. (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi. İzmir. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.

YILMAZ A. (2003). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme. Ankara. Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları

YILMAZ Kazım (2006). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara. Ce-Ka Yayınları

YILMAZ Kazım (2007). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara. Ce-Ka Yayınları

ÖZGEÇMİŞ

8 Eylül 1987 yılında Kocaeli'nin İzmit ilçesinde doğdu. İlköğrenimini Cumhuriyet İlk Öğretim Okulunda, orta öğrenimini Merkez Bankası Derince Anadolu Lisesinde tamamladıktan sonra 2005 yılında Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünde lisans öğrenimine başladı. Aynı yıl muhasebe alanındaki bilgilerini geliştirmek amacıyla babası Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Cengiz Tosun'un bürosunda çalışmaya başladı.

Lisans öğrenimini 2009 yılında tamamlayarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi tarafından düzenlenen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Başlatma Sınavını kazandı. 2010 yılında Mardin'in Nusaybin ilçesinde askerlik hizmetini tamamladıktan sonra daha önce çalışmakta olduğu Mali Müşavirlik bürosunda stajına devam etti.

2012 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman programında yüksek lisans eğitimine başladı. Staj süresini tamamladıktan sonra yeterlilik sınavlarına katılarak 2014 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik unvan ve ruhsatını almaya hak kazandı.

Yüksek Lisans eğitimini "İnşaat Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması" konulu tez çalışması ile tamamlayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Volkan Tosun bekâr ve halen Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Cengiz Tosun'un bürosunda çalışmaktadır.