

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE VUK
VE TMS KARŞILAŞTIRMASI

Kasım ÇİFTÇİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir TUNA

İSTANBUL, Temmuz 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE VUK
VE TMS KARŞILAŞTIRMASI

Kasım ÇİFTÇİ
(142008190)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. KADİR TUNA

İSTANBUL, Temmuz 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE VUK
VE TMS KARŞILAŞTIRMASI

Kasım ÇİFTÇİ
(142008190)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

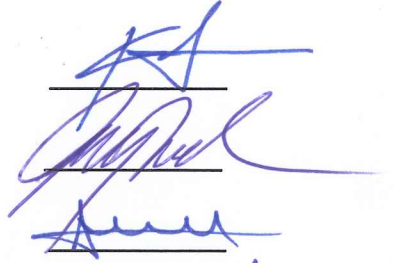
Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih:

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kadir TUNA

Diğer Jüri Üyeleri : Doç.Dr. Ahmet TUĞRUL SAVAŞ

: Yrd.Doç.Dr. Turgay MÜNYAS



İSTANBUL, Temmuz 2016

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR	viii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. İNŞAAT FAALİYETLERİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	3
2.1. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ.....	4
2.1.1. Yap-Sat İnşaat Faaliyetleri.....	5
2.1.2. Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri.....	7
2.1.3. Özel İnşaat Faaliyetleri.....	9
2.2. SATIŞ AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ.....	10
2.2.1. Taahhüt Amaçlı İnşaat Faaliyetleri.....	10
2.2.2. Yap İşlet Devret Şeklinde İnşaat Faaliyetleri	12
2.2.3. Yap Kirala Devret Şeklinde İnşaat Faaliyetleri	13

BÖLÜM 3. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR	15
3.1. YAP-SAT İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU	16
3.1.1. Maliyet Yöntemi	16
3.1.2. Dönem Giderleri	18
3.1.3. Borçlanma Maliyetleri	19
3.2. YAP-SAT İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU	21
3.2.1. Maliyet Yöntemi	21
3.2.2. Dönem Giderleri	23
3.2.3. Borçlanma Maliyetleri	24
3.2.4. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	27
3.2.5. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	31
3.4. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU	35
3.4.1. Arsa Maliyetleri	35
3.4.2. Arsanın Kuruma Ait Olma Durumu	37
3.4.3. KDV	38
3.5. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU	39
3.5.1. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	40

3.7. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI	
AÇISINDAN DURUMU	44
3.7.1. Aktife Kayıtlı Değer ve Amortisman	45
3.7.2. Aktife Kayıtlı Binaların Satılması Durumu	47
3.8. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE	
STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU	48
3.8.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Kapsamındaki	
Özel İnşaat Faaliyetleri	49
3.8.2. Maddi Duran Varlık Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat	
Faaliyetleri	52
3.8.3. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	56
3.8.4. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	
.....	58
BÖLÜM 4. DEVİR AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN	
MUHAEBELEŞTİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ	
DURUMLAR	60
4.1. İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI	
AÇISINDAN DURUMU	60
4.1.1. Ortak Giderler	61
4.1.2. Amortismanlar	62
4.1.3. Hakedişler	63
4.1.4. Gelir ve Giderlerin Tahakkuku	65
4.2. İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE	
STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU	65
4.2.1. Sözleşme Gelirleri.....	66

4.2.2. Sözleşme Giderleri.....	66
4.2.3. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	67
4.2.4. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi	68
4.2.5. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi	69
4.2.6. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	70
4.2.7. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	73
4.4. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU	77
4.4.1. Arsa Üzerine Yapının İnşası.....	79
4.4.2. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci	80
4.4.3. Sözleşmenin Sona Ermesi	82
4.5. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU	84
4.5.1. Arsa Üzerine Yapının İnşası.....	84
4.5.3. Sözleşmenin Sona Ermesi	87
4.5.4. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	89
4.5.5. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	91
4.7. YAP-KİRALA-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU	93
4.7.1. Yapının İnşa Aşaması	94
4.7.2. Kiralama Süreci.....	94
4.7.3. Devir Aşaması	96

4.8. YAP-KİRALA-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU	97
4.8.1. Yapının İnşa Aşaması	98
4.8.2. Devir Aşaması.....	99
4.8.3. Kiralama Süreci.....	100
4.8.4. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	103
4.8.5. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü	106
BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	109
KAYNAKÇA.....	112
ÖZGEÇMİŞ.....	116

ÖZET

İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE VUK VE TMS KARŞILAŞTIRMASI

Küreselleşmenin de etkisi ile birlikte ekonomi dünyasındaki hızlı değişim ve gelişmeler, ülkemizde de bazı değişimlerin önünü açmıştır. Özellikle vergi kanunlarımızın yeniden gözden geçirilme ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Ülkemizin önemli sektörlerinden biri olan İnşaat sektöründe meydana gelen yeni üretim ve inşa modelleri ve inşaat sözleşme türleri de vergi kanunlarımızı, gerek muhasebesel politika ve prosedürler gerekse de vergisel uygulama ve yöntemlerine ilişkin bir takım yeni düzenlemeler yapılması gerektiğini ortaya koymuştur.

Vergi kanunlarında bulunan düzenlemeler ve devletin uyguladığı vergi politikalarının her daim muhasebe standartları ile uyumlu olmadığı görülmektedir. Bu sebepten dolayı bazı benzer durumlara karşı vergi kanunları ve muhasebe standartları arasında farklı uygulamalar meydana gelebilmektedir.

Anahtar Kelimeler : İnşaat Faaliyetleri, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları

ABSTRACT

SUPERVISION OF CONSTRUCTION ACCOUNTING TRANSACTIONS VUK AND UMS COMPARISON

Effect of globalization on the world economy with rapid change and developments in our country, some of the changes pave the way. Particularly in need of our tax laws be reviewed again.

Our country is one of the important sectors in the construction industry production and build new models that have occurred and construction contract types in our tax laws, tax accounting policy and procedures as well as the need for application and method should be made a team for new arrangements.

In regulations and state tax laws applied by professionals of tax policy is not compatible with the accounting standards. For this reason, some against similar tax laws and accounting standards may occur between different applications.

Key Words : Construction Activities, The Tax Code, Turkey Accounting Standards

KISALTMALAR

A.Ş. : Anonim Şirket

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

AVM : Alış Veriş Merkezi

TABLÖLAR LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 3.1. ERGİN Ltd.Şti. AVM İnşaat Maliyetleri.....	55
Tablo 3.2. ERGİN Ltd.Şti. AVM Gelirleri.....	56
Tablo 4.1. TOLGA İnşaat Şirketi Verileri.....	69
Tablo 4.2. TOLGA İnşaat Şirketi 2013 Yılı Verileri.....	70
Tablo 4.3. TOLGA İnşaat Şirketi 2014 Yılı Verileri.....	70
Tablo 4.4. TOLGA İnşaat Şirketi 2015 Yılı Verileri.....	71
Tablo 4.5. TOLGA İnşaat Şirketi Toplam Verileri.....	72
Tablo 4.6. TOLGA İnşaat Şirketi Verileri.....	73
Tablo 4.7. TOLGA İnşaat Şirketi 2013 Yılı Verileri.....	73
Tablo 4.8. TOLGA İnşaat Şirketi 2014 Yılı Verileri.....	74
Tablo 4.9. TOLGA İnşaat Şirketi 2015 Yılı Verileri.....	76
Tablo 4.10. Otel İnşaatı Maliyetleri.....	87
Tablo 4.11. Otel İşletmesi Gelirleri.....	87
Tablo 4.12. Otel İnşaatı Maliyetleri.....	101
Tablo 4.13. Otel İnşaatı Kira Ödemeleri.....	101

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

İnşaat sektörü ülkemizin önemli ve gelişmekte olan bir sektörü olarak adeta ülke ekonomisi için bir lokomotif sektör özelliği taşımaktadır. Ülke ekonomisinde çok önemli bir yeri olan inşaat sektörü her geçen yıl büyümeye ve gelişmeye devam etmektedir

İnşaat faaliyetleri yapısal özelliklerinden dolayı büyük ve geniş bir yelpazeye ve ürün skalasına sahiptir. Konutlar, işyerleri, fabrikalar, altyapı ve hizmet inşaatları gibi ve bunlara benzer bir çok ürünün imal edildiği geniş bir sektördür. İnşaat faaliyetlerinin her biri kendi içinde bir takım özellikli durumlar barındırmaktadır. Söz konusu özellikli durum ve farklılıkları inşaat faaliyetinin amaçları doğrultusunda, inşaatın mülkiyet hakkına sahip olmak ve mülkiyet hakkını devretmek amacı doğrultusunda inşa edilen yapılar şeklinde sınıflandırmak olanaklıdır.

İnşaat sektörünün ülke ekonomisine bir çok açıdan önemli katkılara sağlamakta olup bir çok çevreyide etkisi altına almaktadır. Bu durumda inşaat sektörüne ilişkin bilgilerin etkilenen çevreye en doğru ve güvenilir biçimde ulaşması da büyük önem taşımaktadır.

Bu bağlamda, beş bölümden meydana gelen çalışmamızın birinci bölümü giriş ve amaç bölümü olup ikinci bölümde inşaat faaliyetlerinin sınıflandırılmasına yönelik bir takım bilgiler aktarılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri başlığı altında gruplandırılan; yap sat inşaat faaliyetleri, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ve özel inşaat faaliyetleri açıklanmaya çalışılıp, söz konusu inşaat faaliyetlerine ilişkin vergi kanunları iel muhasebe standartları karşılaştırılarak uygulama farklılıklarına ilişkin bazı örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde devir amaçlı inşaat faaliyetleri başlığı altında gruplandırılan; taahhüt şeklinde inşaat, yap işlet devret ve yap kirala devret modeli inşaat faaliyetleri açıklanmaya çalışılıp, söz konusu inşaat faaliyetlerine ilişkin vergi kanunları iel muhasebe standartları karşılaştırılarak uygulama farklılıklarına ilişkin bazı örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın son ve beşinci bölümünde ise, inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilme işlemlerine ilişkin vergi kanunları ve muhasebe standartları arasında meydana gelen farklı uygulamalar hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.



BÖLÜM 2. İNŞAAT FAALİYETLERİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

İnşaat kavramı, genel anlam itibarıyla çeşitli malzemeler ve işçilik kullanılarak, meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin gerçekleştirilen faaliyetlerin tamamını kapsamaktadır (Kızılot, 1998:951).

Yürürlükte olan vergi kanunları kapsamında inşaat kavramına ilişkin herhangi bir tanımlama yapılmamış olup, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5. Maddesi kapsamında *“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 tesisler”* olarak ifade edilmiştir (Bulut, 2007:59).

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 4. maddesinde inşaat kavramının yerine yapım kavramına ilişkin tanımlamaya yer verilmiştir. Söz konusu madde kapsamında *“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 olarak anılmaktadır (Yılmaz, 2006:19).

Yapılan tanımlamalar doğrultusunda inşaata ilişkin faaliyetler, geniş kapsamda bir yapım faaliyeti olarak anılmaktadır. Bu durumdan dolayı inşaat faaliyetlerinin gerçekleştirildiği sektörde çeşitli biçimlerde sözleşme ve üretim söz konusu olmaktadır. İnşaat faaliyetlerindeki çeşitliliğin incelenerek değerlendirilmesi için inşaat faaliyetlerinde bir sınıflandırılma yapılması gereklidir.

Söz konusu sınıflandırma şu şekilde yapılabilmektedir:

- Yap sat inşaat faaliyetleri,
- Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri,
- Özel inşaat faaliyetleri,
- Taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri,
- Yap-işlet-devret modeli,
- Yap kirala-devret modeli.

İnşaata ilişkin faaliyetler temel olarak ikiye ayrılabilir. Bu sınıflandırma ise, kendi adına yapılan inşaatlar ve başkası adına yapılan inşaatlar olarak gerçekleştirilebilir. (Örten vd., 2014:124)

İnşaat faaliyetlerine ilişkin amaçlar incelendiğinde iki sınıflandırma yapılmaktadır.

Mülkiyet amacı taşıyan inşaatlar;

- Yap-sat inşaat faaliyetleri,
- Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ve
- Özel inşaat faaliyetleri.

Devir amacı taşıyan inşaat faaliyetleri;

- Taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri,
- Yap-işlet-devret modeli ve
- Yap-kirala devret modeli.

2.1. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ

Mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetleri işletmelerin satmak veya kullanmak amacı doğrultusunda kendi adına ve hesaplarına yaptıkları inşaatlar olarak ifade edilmektedir. Mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetlerine yap sat inşaat faaliyetleri, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ve özel inşaat faaliyetleri örnek teşkil etmektedir. Çalışmanın bu bölümünde yap sat, arsa karşılığı ve özel inşaat faaliyetleriyle ilgili bazı açıklamalara yer verilecektir.

2.1.1. Yap-Sat İnşaat Faaliyetleri

İnşaat faaliyetinde bulunan işletmeler, daire, dükkan iş yeri v.b. şeklinde yapı üreterek, söz konusu yapıları kendi nam ve hesaplarına satmak üzere inşa ederler (Şenlik, 2007:8).

Yap-Sat inşaat faaliyetleri işletmelerin aktiflerinde bulunan arsa üzerine, hammadde, çeşitli makine, alet ve araçlarla, çeşitli enerji ve işçilik kullanmak yolu ile yapı adı verilen ürünleri çıkarmaktadırlar. Söz konusu yapılar daire, apartman, işyeri, v.b. şekilde tanımlanabildiği zaman satışa hazır ürün haline gelmiş olmaktadır. Bu sebepten ötürü yap-sat faaliyetinde bulunan inşaat işletmelerindeki meydana gelen üretim akışı ile diğer senktörlerdeki sanayi işletmelerinin üretim akışı ile benzerlik göstermektedir (Şenlik, 2007:473).

Yap-Sat inşaat faaliyetleri gerçekleştiren işletmelerin en belirgin özelliği aktiflerinde bulunan bir arsa üzerinde inşaat faaliyetlerini gerçekleştirmeleridir. Bir diğer belirgin özellik ise yap-sat inşaat faaliyetleri tamamlandığında meydana gelen yapı ise kullanım amaçlı değil sadece satış amacı ile işletme aktifinde yer almalıdır. Yap-sat inşaat faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler bir üretim işletmesi ve gerçekleştirdikleri faaliyetler de bir imalat faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

Özel inşaat faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler üretim işletmesi kapsamında değerlendirilmeleri sebebiyle üretime konu olan mamulleri ile ilgili olan pazarlama ve satış faaliyet ve sorumlulukları da işletmelerin kendisine ait ve ilişkilidir. Özel inşaat faaliyetleri gerçekleştiren işletmelerde hem inşaat faaliyetlerine ilişkin olay ve işlemlerin kayıtsal düzeni hem de vergilendirme biçimi taahhüt şeklinde faaliyet gösteren inşaat faaliyetlerinden farklı olmaktadır (Alagöz, 2008:4).

Taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat faaliyetleri kapsamında, yapı işletme tarafından tamamlandığında gerçek sahibine teslim edilmesi söz konusu olmaktadır. Yap-sat inşaat faaliyetleri kapsamında ise meydana gelen yapı işletmenin aktifinde olup stok niteliği taşıyan bir mamul olmaktadır.

Yukarıda açıklanan durumdan dolayı yapının tamamlanması faaliyetin sonuçlandığı anlamına gelmemektedir. Yap-sat inşaat faaliyeti yapının pazarlanmasına ilişkin faaliyetler, satış ve satış sonrası hizmet faaliyetleri ile devam etmektedir.

Yap-Sat inşaat faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler mamul üretimi gerçekleştirdiklerinden dolayı üretim işletmelerinde kullanılması gereken maliyet hesaplarını kullanarak kayıtsal düzenlerini oluşturmak zorundadırlar. Söz konusu maliyet hesapları şu şekilde sıralanmaktadır (Kızılot, 1994:1132):

- 710-Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- 720-Direkt işçilik giderleri,
- 730-Genel üretim giderleri hesabı.

Yukarıda sıralanan hesaplarda toplanan giderlerin toplamından inşaat maliyetleri meydana gelmektedir.

Dönem boyunca oluşan maliyetler, ilgili dönemin sonunda toplandığı hesaplar şu şekilde sıralanmaktadır (Kızılot, 1994:1132):

- 151-Yarı mamul üretim hesabı
- 152-Mamuller hesabı

Yap-Sat inşaat faaliyetleri kapsamında, üretilen mamulün satışının gerçekleşmesi durumunda kâr ya da zarar tespit edilebilir. Satış gerçekleşmediği süre zarfında söz konusu mamul, işletmenin bir aktif değeri olarak işletmenin mülkiyetinde bulunacaktır.

Üretimi gerçekleştirilen mamulün satışı durumunda ise diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi kullanılan hesaplar şu şekilde sıralanmaktadır:

600-Yurtiçi satışlar hesabına

620-Satılan Mamuller Hesabı

TMS-2 Stoklar standardı bir mamul üretimi kapsamında yap-sat inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesini, maliyetlerinin tespit edilmesini ve değerlemesini açıklamış ve düzenlemiştir. Anzak TMS-2 Stoklar standardının aksine yürürlükte olan vergi kanun ve mevzuatımız konuya ilişkin olarak farklı bir takım düzenlemeler öngörmektedir.

Söz konusu farklılıklara bazı örnekler vermek gerekir ise (Kızılot, 1994:1132);

- Vergi usul kanunu tam maliyet yöntemini benimserken, TMS-2 Stoklar Standartı normal maliyet yöntemini benimsemektedir.
- Vergi kanunları dönem giderlerinden mamul maliyetine pay vermeyi ihtiyari bırakırken, TMS-2 Stoklar Standartı mamulün mevcut duruma getirilmesinde herhangi bir etkisi ve katkısı olmayan giderleri sadece dönem gideri kapsamında kabul etmektedir.
- Vergi usul kanunu borçlanma maliyetlerini ilk dönem maliyet yapma zorunluluğu getirirken, takip eden dönemler için ise de dönem gideri ya da maliyet yapmayı ihtiyari bırakmaktadır. Ancak TMS-2 Stoklar Standartı, stoğun kullanıma hazır hale gelmesini dikkate alarak katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine ilave edilirken, stoğun kullanıma hazır duruma gelmesinden sonra katlanılan borçlanma maliyetlerini ise dönem gideri olarak kabul etmektedir.

2.1.2. Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde, arsa sahibi, arsasını değerlendirmek amacı doğrultusunda, bir bölüm hisselerini inşaatı gerçekleştiren işletmeye geçirmekte, bir bölüm hisselerini ise kendi mülkiyeti üzerine alıkoymaktadır (Karahasan, 1979:301).

Arsa karşılığı inşaat faaliyeti gerçekleştiren işletmelerinin en belirgin özelliği işletmenin aktifinde bulunmayan bir arsa üzerinde inşaat faaliyetleri gerçekleştirmeleridir. Söz konusu işletmeler, arsa üzerinde inşası gerçekleştirilen yapının bazı bölümlerini arsa sahibinin mülkiyetine vermeyi taahhüt ederek arsa mülkiyetini devralmaktadırlar.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsanın maliyeti, karşılığında inşayı gerçekleştirecek işletme tarafından arsa sahibine teslim edilecek mamul bölümünün maliyeti kadar olacağından dolayı inşaat faaliyetleri tamamlanınca kesin olarak tespit edilebilmektedir. Vergi Usul Kanunumuz, inşaat faaliyetleri tamamlandığında arsa maliyetinin belirlenmesini şu şekilde düzenlemiş ve açıklamış:

“ Maliyet bedeli esas; 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” (Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde No:267).

Söz konusu durumdan dolayı, arsa maliyetinin tespit edilebilmesi için inşaatın toplam maliyeti, toplam üretilen m² ye bölünecek ve 1 m² ye düşen pay belirlenecektir. 1 m² ye düşen maliyet payı ile arsa sahibine verilen birimlerin toplam m² si çarpılacak ve maliyet tespit edilecektir (Uysal, 2008:56).

Tespit edilen maliyet üzerine Vergi usul kanunu 267. Maddesi doğrultusunda % 5 eklenmek suretiyle arsanın emsal bedeli tespit edilmiş olacaktır. Tespit edilen emsal bedel üzerinden arsa devir alınacak ve maliyete ilave edilecek, karşılığında ise sözleşmede taahhüt edilen bölüm ya da bölümler arsa sahibine teslim edilecektir.

İmalatı gerçekleştirilen yapının arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen bölümleri dışında kalan bölümler ise işletme için yap sat inşaat faaliyeti kapsamında üretilen yapılarda olduğu gibi bir stok niteliği taşıyarak aktiflerinde yer bulacaktır. Bu sebepten ötürü arsa karşılığı inşaat faaliyetleri aynı zamanda bir yap sat inşaat faaliyeti olarak öngörülebilmektedir. Arsanın karşılığı olarak arsa sahibine teslim edilen bölümler dışında kalan bölümlerin satış işlemleri yap sat inşaat açıklandığı biçimde uygulanması söz konusu olacaktır.

Konuya ilişkin Muhasebe Standartların yap-sat inşaat faaliyetlerine ilişkin düzenlemeleri, benzer özellik ve nitelikler taşıyan arsa karşılığı inşaat faaliyetleri için de geçerli olmaktadır.

Vergi kanunları ve mevzuat arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin kendilerine özgü sorunlarına ait bir takım düzenlemelere yer vermiştir. Bu kapsamda arsaya ilişkin maliyetinin ne şekilde belirleneceği ve emsal bedel uygulaması gibi önemli konular vergi usul kanunu kapsamında açıklanmış ve düzenlenmiştir. Vergi usul kanununun ihtiyari bir seçenek olarak bıraktığı dönem giderlerinin maliyete ilave edilme konusunu katma değer vergisi kanunu bir zorunluluk olarak tekrardan düzenlemiş ve açıklamıştır.

Aynı zamanda vergi kanunumuz bir özellikli durum olan arsa sahibinin bir kurum olması durumunda gerek arsayı teslim eden gerekse de arsayı teslim alan için ne şekilde bir uygulama yapılacağını da düzenlemiş ve açıklamıştır.

2.1.3. Özel İnşaat Faaliyetleri

İşletmeler, satma amaçları olmaksızın kendi ihtiyaçları doğrultusunda bina, depo, yer altı ve yer üstü düzenlerini kendileri de imal edebilirler. İşletmelerin satma amcını dışında ve kendi ihtiyaç ve kullanım amaçları kapsamında imal etmiş oldukları inşaatlar vergilendirme biçiminden Yap-Sat inşaat olarak değerlendirilmesler (Şenlik, 2007:8).

İhtiyacı doğrultusunda inşaat faaliyetini gerçekleştiren işletmenin kendi nam ve hesabına kullanmak amacı ile maddi duran varlık üretimini içeren inşaatlar için “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı kullanılmakta olup inşaat faaliyetinin bitiminde ilgili duran varlık hesaplarında takip edilir (Örten vd., 2014:124).

İşletmelerin kendi kullanım ihtiyaçları doğrultusunda inşaat faaliyetleri gerçekleştirmeleri halinde, katlanılan inşaat maliyetleri inşaat faaliyeti bitinceye kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilmektedir. İnşaat faaliyeti tamamlandığında ise 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında toplanan maliyetler, 251-Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri, 252-Binalar, 253-Tesis Makine ve Cihazlar gibi maddi duran varlık hesap grubundaki uygun hesaba devredilir.

Vergi kanunları ile konuyu düzenleyen muhasebe standartları, özel inşaat faaliyetleri çerçevesinde inşaat faaliyetleri boyunca katlanılan borçlanma maliyetleri konusunda farklı düzenleme ve açıklamalar getirmektedir. Stokların değerlemesi kapsamında uygulanması gereken maliyet yöntemleri ile ilgili olarak TMS-2 stoklar standardı ile vergi kanunları birbirinden ayrılmaktadır.

Özel inşaat faaliyetleri kapsamında tamamlanan yapılar işletme aktifinde kayıtlı yapılar durumuna gelmektedir. Özel inşaat faaliyetleri kapsamında tamamlanan yapılar kurumlar vergisi kanunu kapsamında belirlenen koşulları taşıdıkları halde satışa konu edilirse, maliyet bedelleri ile satış bedelleri arasında meydana gelen kârın % 75’i kurumlar vergisinden istisna olmaktadır.

Yatırımları teşvik etmek amacı doğrultusunda, bu düzenleme katma değer vergisi ile de devam ederek aynı koşulları tesis etmek şartıyla katma değer vergisinin de tamamı istisna kapsamında olmaktadır.

Muhasebe Standartlar özel inşaat faaliyetlerine ilişkin olarak farklı bir bakış açısını gündeme taşımıştır. Söz konunun yapının hangi amaç doğrultusunda inşa edildiğini tespit etmekte ve amaca yönelik göre bir ayırım öngörmektedir. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı, yatırım amaçlı gayrimenkul ve kullanım amaçlı gayrimenkul kavramlarını ayrı ayrı tanımlamakta ve düzenlemeleri öngörmektedir. Standartlar, kullanım amaçlı gayrimenkulleri maddi duran varlık standardı kapsamında değerlendirirken yatırım amaçlı gayrimenkuller ise TMS-40 kapsamında ayrı bir şekilde düzenlemeye tabi tutulmaktadır.

2.2. SATIŞ AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİ

Devir amaçlı inşaat faaliyetleri işletmeler tarafından inşa edilen yapıları belirli bir sözleşme ile asıl sahiplerine devretmeyi taahhüt eden inşaat faaliyetleri olarak ifa edilebilir. Devir amaçlı inşaat faaliyetlerine örnek olarak; yıllara yaygın olan ya da yıllara yaygın olmayan taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetleri, yap-işlet-devret ve yap-kirala-devret modeli inşaat faaliyetleri gösterilebilir.

2.2.1. Taahhüt Amaçlı İnşaat Faaliyetleri

Taahhüt kavramı, “*kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek*” olarak ifade edilmektedir (Kızılot, 2010:42).

Taahhüt şeklindeki inşaatlar iki bölümde incelenmektedir. Bu sınıflandırma şu şekilde yapılabilir (Kızılot, 2000:8):

- Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri,
- Yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işleri.

Bir taahhüdün gerçekleşmesi için dört farklı unsurun bulunması gerekmektedir. Söz konusu unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır (Kızılot, 2000:8);

- Yapılacak bir iş,
- Yapılacak işin bedeli,
- Müteahhit yani işi bedel karşılığı yerine getirecek kimse,
- İş sahibi yani işi yaptıran kimse.

Yapımı bir yıldan kısa süren inşaat işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak kabul edilmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri, “*belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibarıyla bir takvim yılı içinde bitirilmesi mümkün olmayan, inşaat, hafriyat, baraj, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım işlemleri*” olarak ifade edilmektedir (Aşker, 2010:64).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri standartları ve vergi kanunu düzenlemeleri bakımından bir takım farklılıklar göstermektedir. Gelir Vergisi Kanunu Yıllara Yaygın İnşaat İşlerini aşağıdaki biçimde 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, 1960, Madde No:42)

Önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından ve ardından Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından da yayınlanan“ TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı”, genel olarak tamamlanmasının uzun zamana yayılması ve yapının başkasına ait olması sebeplerine 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 ve nasıl gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda düzenlemelere yer vermektedir (Yereli vd., 2011:118).

2.2.2. Yap İşlet Devret Şeklinde İnşaat Faaliyetleri

Yap işlet devret şeklinde inşaat faaliyetleri ileri derecede teknolojik yatırım ya da yüksek seviyede finansman gereksinimi duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak amacı ile geliştirilen özel bir finansman yöntemi olup, projeden elde edilecek kar dahil olmak üzere yatırım bedelinin sermaye şirketine ya da yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içinde ürettiği mal veya hizmetin yönetim ya da hizmetten faydalananlar tarafından satın alınması yolu ile ödenmesi olarak tanımlanmaktadır (3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun, Madde No:3).

Yap İşlet Devret modeli, genellikle kamu kurum ve kuruluşlarınca imal edilen bir mal veya hizmetin ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından tesis edilecek satın alma teminatı çerçevesinde özel sektör kuruluşlarınca imal edilmesi ve söz konusu üretimin, doğrudan doğruya ilgili kamu kurum ya da kuruluşuna veya nihai kullanıcılara satılması amacı doğrultusunda kurulmuş bir model olarak tanımlanmaktadır. Yap İşlet Devret modeli, tesis edilen bir ortak girişim şirketinin, finansmanını da kendisi gerçekleştirerek yatırımın tamamını yapması, işletme ve bakım-onarım giderlerini yüklenmesi, eğer mevcut ise kullanılan kredilerin geri ödenmesini yüklenmesi, belirlenmiş bir program ve kazanç oranı üzerinden finanse etmiş olduğu sermayeyi geriye alması ve önceden sözleşme kapsamında belirli olan imtiyaz veya işletme süresi sonunda yatırımın mülkiyetini sözleşme şartları doğrultusunda ilgili kamu kurum ya da kuruluşuna devretmesine dayanmaktadır (Karluk, 1995:333).

Yap İşlet Devret modeli 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 üzerine düzenlenmiştir. Söz konusu kanun ile nükleer santraller dışında diğer elektrik üreten santrallerin özel sektör yolu ile yapılması ya da işletilmesinin önü açılmıştır. (Ülkemizde Uygulanan KÖİ Modelleri ve Yasal Altyapı, 2010:1)

Yap İşlet Devret modelinin sağladığı faydalar üç ana başlık altında toplanabilir. Söz konusu başlıklar ve bu başlıkların ayrıntıları şu şekilde özetlenebilir (Koçer, 2008: 67):

Yap İşlet Devret modelinin yapısal avantajı (Koçer, 2008: 67):

- Yap İşlet Devret modelinin kendine özgü esnek yapısı sayesinde bir çok farklı yatırım aynı kanun çerçevesinde uygulanması sağlanmaktadır.

Yap İşlet Devret modelinin devlete faydaları (Koçer, 2008: 67):

- Devlet bütçesinden bağımsız bir şekilde altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesinin sağlanması,
- Yabancı sermayenin teşvik edilmesi,
- Teknoloji transferinin önünü açması,
- İnşaat ve işletmeden kaynaklı risklerinin yatırımcı tarafından yüklenilmesi,
- Altyapıya ilişkin hizmetlerde özel sektörün sağladığı rekabetin dinamizm kazandırması,
- Öncelik duyulan projelerin en hızlı şekilde uygulanabilme olanağının yaratılması,
- Toplam yatırımların artması yolu ile istihdam artışına olanak yaratılması.

Yap İşlet Devret modelinin toplumsal faydaları (Koçer, 2008: 67):

- Sosyal toplumun daha iyi altyapı hizmetine kavuşması,
- Hizmetlerin sosyal topluma daha iyi ve ucuz servis edilmesi

Yap-İşlet-Devret ile ilgili inşaatlar, yapımcı işletmeler tarafından ülkemizde “264 Özel Maliyetler” hesabında izlenmekte ve işletme süresinin bitimini takiben ana işletmeye devredilmektedir (Örten vd., 2014:124).

2.2.3. Yap Kirala Devret Şeklinde İnşaat Faaliyetleri

Yap kirala devret şeklinde inşaat faaliyetlerine ilişkin model, herhangi bir altyapı yatırım ya da projesinin özel sektöre tasarlandığı, finansmanının tesis edilerek inşasının gerçekleştirildiği, belirli bir zaman dilimi için kamu kurum ve kuruluşlarına kiralandığı, gerek görülen durumlarda yatırım kapsamında bulunan mal ve hizmet

Üretim birimlerinin tamamen ya da bir bölümünün tamamen yüklenici tarafından yönlendirildiği ve yapının mülkiyetinin kira döneminin bitimini takiben kamuya geçtiği model olarak tanımlanmaktadır. (lkemizde Uygulanan K Modelleri ve Yasal Altyapı, 2010:1)

Yap kirala devret şeklinde inşaat faaliyetlerine ilişkin modeli ülkemizde kamu özel işbirliği kapsamında sağlık bakanlığınca hayata geçirilmiştir. Yüksek Planlama Kurulu tarafından inşa edilmesinin zorunlu olduğuna karar verilen sağlık tesisleri, Sağlık Bakanlığınca verilecek n 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.

Söz konusu amaç doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından, Hazinesin mülkiyetinde olan taşınmazlar gerçek veya özel tüzel kişilere bedelsiz bir şekilde devredilebilir. Devre konu olan taşınmazların sözleşme süresi boyunca belirlenen amaç dışında kullanılamayacağının yanı sıra tapu kütüğüne şerh koymak yolu ile Maliye ve Sağlık Bakanlıklarının izni olmaksızın devredilemesi söz konusu olmamaktadır. Bu biçimde gerçekleştirilecek kiralama işlemlerine ait kira bedelleri Sağlık Bakanlığına bağlı Döner Sermaye işletmelerince ödenir. (Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun, 2005, Madde No: 1)

Hazine tarafından 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 ari 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 işletilmesi Karşılığında Yenilenmesine Dair Yönetmelik, 2007, Madde No: 44)

BÖLÜM 3. MÜLKİYET AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Mülkiyet amaçlı şekilde gerçekleştirilen inşaat faaliyetleri, söz konusu inşaat faaliyetinin tamamlanmasından sonra meydana gelen yapının herhangi bir devir taahhüdü söz konusu olmaksızın işletmenin mülkiyetine geçerek aktifine dahil olduğu inşaat faaliyetleri olarak ifade edilmektedir.

İnşaat faaliyetleri gerçekleştiren İşletmelerin, kendi arsaları üzerine satmak amacı ile inşa ettikleri yapılar (Yap Sat İnşaat Faaliyetleri), başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı inşa edilen yapılar (Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri) ve ihtiyaçları gereği işletme faaliyetlerinde kullanmak amacı ile veya yatırım amacıyla inşa ettikleri ve işletme için duran varlık niteliğindeki yapılar (Özel İnşaat Faaliyetleri) bu kapsam çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Tüm inşaat faaliyetleri, muhasebesel ve vergisel anlamda kendilerine özgü sorunlar barındırmaktadır. Bu sorunların çözümüne ilişkin olarak vergi kanunları ve muhasebe standartları uygulama ve düzenlemeler öngörmektedir. Söz konusu düzenleme ve uygulamalar kimi zaman örtüşmekle beraber kimi zaman da birbirlerine zıt olabilmektedir

Çalışmanın bu bölümünde mülkiyet amaçlı inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarına yer verilecektir.

3.1. YAP-SAT İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU

Yap-Sat inşaat faaliyetleri kapsamında inşaat faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler ürettikleri yapıları kendi nam ve hesaplarına satmak amacı ile inşa etmektedirler. İşletmeler için stok niteliğinde olan söz konusu yapıların muhasebeleştirilmesi esnasında bazı özellikli durumlar meydana gelmektedir. Bahsi geçen özellikli durumlar şu şekilde sıralanmaktadır (Örten vd., 2014:127):

- Değerleme için kullanılacak maliyet yöntemi,
- Maliyetlere dahil edilecek giderlerin belirlenmesi,
- İnşaat faaliyetinin finansmanında katlanılan borçlanma maliyetlerinin gider ya da maliyet kapsamında muhasebeleştirilmesinin tespit edilmesi.

Genel anlamda bir yap-sat inşaat faaliyetinde üç tür harcama meydana gelmektedir. Söz konusu harcamalar sırasıyla (Örten vd., 2014:127);

- Üretim maliyetleri,
- Genel giderler,
- Finansman maliyetleri,

olarak ifade edilmektedir. Söz konusu harcamalardan hangi ya da hangilerinin inşaat maliyetlerine dahil edilerek, hangi ya da hangilerinin dönem gideri olarak kabul edilmesine ilişkin olarak vergi kanunları kapsamında bazı düzenlemeler yapılmıştır.

3.1.1. Maliyet Yöntemi

İşletmenin benimsediği maliyet sistemi, üretilen mamullerin maliyetinin belirlenmesinde önemli bir etken olmaktadır. İşletme tarafından benimsenen maliyet sisteminin temel amaçları; sistemin üreteceği bilgiler ışığında üretimle ilgili alınacak yönetsel kararlara yardımcı olmak, maliyet analiz ve maliyet kontrolünün sağlıklı bir şekilde yürütmesini sağlamak ve ürünlere ilişkin birim maliyetleri en sağlıklı ve gerçekçi bir biçimde hesaplamaktır (Altuğ, 1999:285).

Yap-Sat inşaat faaliyetleri kapsamında maliyet yöntemleri, muhasebe standartları ile vergi kanunları açısından farklılıklar taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu kapsamında maliyet bedeli, *“iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı”* olarak ifade edilmektedir” (VUK, Madde:274)

Muhasebe Standartları kapsamında ise maliyet bedelinin hesaplanmasına ilişkin olarak şu ifadeler yer verilmiştir. *“Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır”* (TMS 2 Stoklar Standardı, Madde No:21)

Vergi kanunlarımız, yap-sat inşaat faaliyetlerinde tam maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Fakat bunun aksine standart, normal maliyet yönteminin uygulanması gerektiğini ifade etmektedir (Örten v.d., 2014:50).

Vergi kanunlarımızın benimsenmesini öngördüğü tam maliyet yöntemi, değişken üretim giderleriyle sabit üretim giderlerinden oluşan tüm maliyet unsurlarının, mamulün maliyetine dahil edilmesini öngörmektedir. Tam maliyet yöntemine göre, dönemin üretim giderlerinin tamamı, direkt, endirekt, sabit, değişken ayrımı gözetilmeksizin, ilgili dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir (Erden, 1999:109).

Tam maliyet yöntemi geleneksel maliyet yöntemi olarak kabul edilmesinin yanı sıra kullanımı en yaygın ve yoğun olan maliyet yöntemidir. Tam maliyet yöntemine göre üretimle ilgili tüm maliyetler yani direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri sabit ve değişken ayrımı gözetilmeksizin üretilen mamul maliyetine aktarılmak sureti ile stoklarda toplanmaktadır. Üretim faaliyeti ile ilişkilendirilmeyen diğer tüm giderler ise (araştırma-geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri) mamul maliyetine aktarılmaksızın direkt bir şekilde dönem gideri olarak kabul edilerek gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Vergi Usul Kanunumuz kapsamında işletmeler tarafından tam maliyet yönteminin kullanımını zorunludur (Boyar, 2006:216).

İnşa aşamasında olan maliyetlerin vergi kanunları kapsamında yukarıdaki açıklamalar ışığında tam maliyet yöntemi benimsenerek muhasebeleştirilmeleri gereklidir. Bilanço döneminde ise mevcut stokların ne şekilde raporlanacağı da vergi usul kanunu tarafından açıklanmıştır.

Söz konusu ürünün maliyet değeri ile değerlendirilmesi esas olmakla birlikte, ürünün değerlendirme günündeki değerinin maliyet değerinden % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde; işletme ürünü kanun kapsamında tespit edilen esaslara uygun bir şekilde “emsal bedeli” üzerinden değerleyebilir (Sevilengül, 2011:288).

3.1.2. Dönem Giderleri

Muhasebeleştirme ve vergileme açısından dönem içerisinde meydana gelen faaliyet giderlerinin inşaat maliyetlerine yüklenip yüklenmeyeceği de bir başka sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin faaliyet giderlerini oluşturan giderler şu şekilde sıralanmaktadır (Boyar, 2006:217):

- Araştırma geliştirme giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri
- Genel yönetim giderleri.

Söz konusu bu üç sınıflandırmanın yanı sıra finansman giderleri de dönem gideri olarak kabul edilmesinin yanı sıra inşaat üretim faaliyeti ile direkt bir şekilde ilişkilendirilebilen ve üretim faaliyetinin finansmanını sağlama niteliği de taşımaktadır. Bu durumdan dolayı gerek vergi kanunları gerekse de muhasebe standartları finansman giderlerini ayrı bir şekilde değerlendirmiştir. Bu sebepten dolayı finansman giderlerinin Borçlanma Maliyetleri kapsamında açıklanacaktır.

Vergi Usul Kanunu kapsamında üretilen malların maliyetine eklenebilecek unsurlar şu şekilde sıralanmış ve açıklanmıştır (VUK, Madde No:275);

“İmal edilen emtianın maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva etmektedir:

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 hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

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

Vergi Usul Kanunu kapsamında ki düzenlemeden anlaşılabileceği üzere, ihtiyari bırakılmış olsa dahi faaliyete ilişkin giderlerin, mamule düşen pay oranında mamul maliyetine yüklenebileceği görülmektedir. Farklı bir ifade ile işletmeler arzu ettikleri taktirde genel yönetim giderlerinden belirli bir payı üretim maliyetlerine yükleyebilmektedirler.

3.1.3. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetlerinin kapsamını, banka hesaplarında mevcut bulunan değerlerden daha fazla çekilen paralar ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto veya primlerin ödemeleri, borçlanmaya ilişkin sözleşmelerden orataya çıkan ikincil maliyetlerin ödeme payları, finansal kiralamaya ilişkin finansman giderleri ve döviz ile borçlanma işlemlerinde ortaya çıkan finansman maliyetleri niteliğindeki kur farkları belirlemektedir (Örten, v.d., 2014:357).

Vergi kanunları ve muhasebe standartları yap-sat inşaat faaliyeti gerçekleştiren bir işletmenin katlandığı borçlanma maliyetlerini, inşaat üretim maliyeti ile doğrudan ilişkili olup olmadığı konusunu farklı biçimlerde değerlendirmiştir.

“İşletmeler tarafından satın alınan ya da imal edilen malın maliyet bedeli ile değerlendirileceği” hükme bağlanmıştır (VUK, Madde:274).

Maliyet bedeline ilişkin bir diğer hüküm ise, *“iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı”* olarak ifade edilmektedir” (VUK, Madde:267).

Söz konusu düzenleme doğrultusunda, borçlanma maliyetine ilişkin giderin maliyet bedeline yüklenebilmesi için iktisadi bir kıymet ya da varlığın işletme tarafından edinilmesi ya da değerinin artırılması için gerçekleştirilen ödemeler ile bunlara benzer ilave diğer giderlerden olması gerekmektedir.

Bu düzenleme ışığında, kıymet, varlık ya da emtianın satın alınarak işletme stoklarına girdiği tarihe kadar meydana gelen kur farklarının maliyete yüklenmesi zorunluluk olmaktadır. Dönem sonunda stokta kalan emtiaya ilişkin olarak daha sonra meydana gelecek kur farklarının ise, ilgili bulundukları dönemlerde gider olarak yazılması ya da maliyete yüklenmesi olanaklıdır.

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için fon sağlama amacıyla banka ve benzeri kurum ve kuruluşlardan temin ettikleri krediler için katlandıkları faiz ve komisyon giderlerinden ilgili dönem sonunda stoklarına pay vermeleri zorunlu olmamaktadır. Bu durumda vergi mükellefleri gerçekleştirdikleri ödemeleri direkt bir şekilde gider olarak kayıt altına alabilecekleri gibi, ihtiyari bir şekilde stokta mevcut olan emtiaya isabet eden bölümü kadar maliyete yükleyebileceklerdir (VUK, Madde:238)

Bu tebliğ kapsamında, işletmeler borçlanma maliyetlerini direkt bir şekilde giderleştirebilecekleri gibi ihtiyari bir şekilde stoktaki mallara isabet eden bölümünü dikkate alarak stokların maliyetine yükleyebileceklerdir.

3.2. YAP-SAT İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU

TMS-2 Stoklar standardı yap-sat inşaat faaliyetlerini bir mamul üretim faaliyeti söz konusu olmasından dolayı incelemiş ve düzenlemeler getirmiştir.

3.2.1. Maliyet Yöntemi

TMS-2 Stoklar Standardı stokların maliyetini, satınalmaya ilişkin tüm maliyetleri, üretime ilişkin dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumlarına gelebilmesi için katlanılan diğer maliyetleri kapsayacak biçimde ele almıştır (Sevilengül, 2011:280).

TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında stok maliyetinin ölçümüne ilişkin, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi modeller kullanılabilmektedir. Standart maliyet yöntemi kapsamında, ilk madde malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Perakende yönteminde ise, perakende satış gerçekleştiren işletmelerce, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır (TMS 2, Madde:21-22)

Standart maliyet hesaplamasında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetlerin tespit edilmesinde iki yaklaşım söz konusudur. Birinci yaklaşıma göre, geçmiş dönemlerin sonuçları ya da gelecekte meydana gelebilecek muhtemel gelişmeler dikkate alınarak istatistiki hesaplamaların yapılması sonucunda tahmini maliyetlerin belirlenmesidir. İkinci yaklaşıma göre ise, işletmenin stratejik plan ve politikaları da dikkate alınarak uzmanlarca hazırlanan teknik raporlamalara dayanarak standart maliyetlerin tespit edilmesidir. Standart maliyetleri etkilemesi muhtemel etmenlerde meydana gelen değişimler takip edilerek, mevcut standart maliyetler yeni koşul ve şartlara göre tekraradan düzenlenmektedir (Sağlam v.d., 2008:87).

TMS-2 Stoklar standardı kapsamında uygulanması öngörülen standart maliyet yönteminin uygulanma alanı seri üretim gerçekleştiren işletmelerde görülmektedir. Yap-Sat inşaat faaliyetlerinin hızlı bir şekilde değişen ve pek çok sayıda kalemden meydana gelen stokların aksine, yapımı çok daha uzun zaman alan özellikli varlıklar olarak tanımlanabilecek mamuller ürettiği dikakte alındığında işletmeler tarafından normal maliyet yönteminin benimsenmesi çok daha uygundur.

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 yöntem”* olarak formülize edilmektedir (Büyükmirza, 2008:500).

TMS-2 Stoklar Standardına göre üretimin düşük olduğu dönemlerde ve atıl bir kapasite mevcut olması halinde atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında bırakılmaktadır. Vergi Usul Kanunu bu konuya ilişkin herhangi bir hüküm içermeyip ve tam maliyet esasını benimsenmiş, üretim ve kapasite düzeyi her ne olursa olsun sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerine dahil edilmesini öngörmüştür (Akgün, 2012:234).

TMS-2 Stoklar Standardına göre bilanço döneminde mevcut stokların, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği öngörülmüştür. Söz konusu yöntemin gerekçesini ise standart şu şekilde açıklamaktadır. *“Mevcut stokların maliyeti; stokların herhangi bir zarar görmesi, kısmen ya da tamamen kullanılamaz hale gelmesi veya 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”* (Sevilengül, 2011:288).

TMS-2 Stoklar Standardına göre net gerçekleşebilir değer; *“işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar”* olarak ifade edilmektedir (TMS 2, Madde:6).

İşletmeler tarafından net gerçekleşebilir değerle değerlendirme yapıldığı zaman, vergi kanunlarımız uyarınca uyumlaştırma yapılması gerekmektedir. Zira vergi mevzuatımız uyarınca dönem sonunda mevcut stokların değerlemesinde maliyet bedeli esas benimsenmiştir. Eğer mevcut stoklarda %10 dan fazla değer düşüklüğü söz konusu ise emsal bedelle değerlendirme söz konusu olabilmektedir (Örten v.d., 2014:59).

3.2.2. Dönem Giderleri

TMS-2 Stoklar Standardına göre stokların maliyeti, *“tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir”* şeklinde ifade edilmektedir (TMS 2 Stoklar, Madde:10).

Bu aşamada önemli olan ayrıntı stokların mevcut duruma getirilmesi için katlanılan maliyetlerin nasıl ve ne şekilde ayırt edileceğidir. Bu durum TMS-2 Stoklar Standardında şu şekilde açıklanmıştır; *“Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir* (TMS 2 Stoklar, 2005, Madde No:16):

- 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.”*

Muhasebe standartları, normal maliyet yöntemini esas aldığı 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.

3.2.3. Borçlanma Maliyetleri

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ise borçlanma maliyetlerinin durumunu standardın temel ilkesi şeklinde ortaya koymuş ve şu şekilde açıklama getirmiştir. “*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, Madde:1)

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi için zorunlu bir şekilde uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak ifade edilmektedir ((TMS 23, Madde:5).

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardında ifade edilen uzun süreye ilişkin olarak ayrıntılı bir açıklama yapılmamıştır. Ancak stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin özellikli varlık olabileceği ifade edilmiştir (TMS 23, Madde:7).

Uzun bir süre kavramına ilişkin olarak genel kabul edilen durum, “*varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi bir yıldan uzun sürüyorsa o varlığın özellikli varlık olarak kabul edilmesi*” şeklindedir. Ancak bu sürenin tespit edilmesinde, faaliyette bulunulan sektör, faaliyetin konusu, maliyetlerin zamana olan duyarlılığı gibi unsurlar belirleyici rol oynayacaktır. Söz konusu stoklara verilebilecek örnekler şu şekildedir:

- a. Deniz araçları imal eden bir işletmede üretilen yat,
- b. Şarap üretim işletmesindeki şaraplar,
- c. Tüketilebilmesi için mayalanma gerektiren özel gıdalar,
- 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,
- k. Yıllara Yaygın Konut Yapım İşleri,

İşletmeler tarafından, herhangi bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası ya da üretimi ile direkt bir şekilde ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası şeklinde aktifleştirilmektedir. İşletmeler, bu durumun dışında kalan diğer borçlanma maliyetlerini ilgili oldukları dönemde giderleştirerek kayıt altına almaktadırlar (TMS 23, Madde:8)

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda bir borçlanma eğer yap-sat inşaat işi ile ilişkilendiriliyorsa, ortaya çıkan faiz ya da kur farkları gibi maliyetler inşaat maliyetine yüklenecektir. Eğer üretim ile direkt bir şekilde ilgili değilse dönem finansman gideri kapsamında giderleştirilerek muhasebeleştirilecektir. Ancak işletme tarafından kullanılan borçlanmalar gerek işletme sermayesi gereksiniminin giderilmesinde gerekse de inşaat üretim faaliyetinde kullanılmış ise söz konusu borçlanmalardan kaynaklanan giderlerin ayrıma tabi tutularak belirlenmesi gerekmektedir.

Bir işletmenin genel amaçları kapsamında borçlandığı fonların bir bölümünün, bir özellikli varlığın elde edilmesinde finansman olarak kullanıldığı durumlarda; aktifleştirmeye konu olacak borçlanma maliyeti, söz konusu özellikli varlığa ilişkin gerçekleştirilen harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile tespit edilmektedir. 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, Madde:14)

Söz konusu aktifleştirme oranı, direkt borçlanmaların dışında kalan ortalama borçlanma maliyeti olarak ifade edilmektedir. Ortalama borçlanma maliyeti oranı olan aktifleştirme oranı örneğin; iki kredi alınması durumunda, oran şu şekilde hesaplanacaktır.

$$(Kredi1 \times Kredi1 \text{ Faiz Oranı}) + (Kredi2 \times Kredi2 \text{ Faiz Oranı})$$

$$\text{Or.Borç.Maliyeti Oranı} = \frac{\text{Kredi1} + \text{Kredi 2}}{\text{Kredi1} + \text{Kredi 2}}$$

Muhasebe standartlarında aktifleştirme oranı olarak ifade edilen bu oran, özellikli varlıklar için yapılan harcama tutarları ile çarpılarak aktifleştirilecek borçlanma maliyeti hesaplanır (Örten v.d., 2014:360).

Örnek (1) : XYZ Limited Şirketi aktifinde kayıtlı 2.000.000 TL tutarındaki arsa üzerine, 10.01.2015 tarihinde 150 m2 lik 50 daireli yap sat konut inşaatına başlamaya karar vermiştir. ABC Limited Şirketi bunun için;

1. 20.01.2015 tarihinde belediyeye inşaat izin harcı olarak 200.000 TL ödenmiştir.
2. 25.01.2015 tarihinde ABC mimarlık, inşaat projesi için 200.000 TL + % 18 KDV tutarında fatura kesmiş ve bedeli banka havalesi olarak ödenmiştir.
3. 05.02.2015 Arsa üzerinde hafriyat çalışmaları yapılmıştır. 160.000 TL + KDV hafriyat bedeli banka havalesiyle ödenmiştir.
4. 10.02.2015 inşaat riskleri sigortası için sigorta şirketine 15.000 TL tutarında ödeme yapılmıştır.
5. Projeden satışlar başlamış ve Bayan Sinem, 4 adet daireyi toplam 560.000 TL ye satın almış, bedeli banka havalesi ile şirkete ödemiştir.
6. Şirket 30.11.2015 tarihine kadar 3.400.000 TL + KDV tutarında malzeme maliyetine katlanmış ve bedeli banka havalesi olarak ödemiştir.
7. İnşaat faaliyeti süresinde 400.000 TL tutarında direkt işçilik maliyetine katlanılmıştır.
8. Su Elektrik vb. değişken genel üretim giderleri için inşaat faaliyeti boyunca toplam 30.000 TL tutarında harcama yapılmıştır.
9. İnşaat faaliyetinde kullanılan İş makinesi Demirbaş vb. 2014 yılına isabet eden amortisman gideri toplam 40.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu amortisman tabi iktisadi kıymetler 2015 yılında 8 aylık süre ile inşaat faaliyetinde kullanılmışlardır.
10. İnşaat faaliyeti sonunda şirket dairelerin iskan ve tapu harçları için toplam 60.000 TL tutarında harcama yapmıştır.
11. İskan alındıktan sonra Bay Ahmet'in satın aldığı dairelere ait 565.600 TL'lik fatura kesilmiştir.
12. 30.12.2015 Tarihinde Bay Mehmet 191.900 TL'ye bir adet daire satın almıştır.

13. Şirket hem bu inşaatın finansmanı hem de diğer faaliyetlerinin finansmanı için 2015 yılı içerisinde; X Bankasından yıllık % 11 faiz 12 ay vadeli 1.200.000 TL , Y Bankasından ise yıllık % 9 faizli 18 ay vadeli 1.000.000 TL kredi kullanmıştır. 2015 yıl sonunda tahakkuk eden faiz tutarı toplam 222.000 TL dir. Şirket 2015 yılında bu inşaat için 4.820.000 TL tutarında harcama yapmıştır.

3.2.4. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekletirdiği yap-sat inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının vergi kanunları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	2.000.000 TL	
	250 ARAZİ VE ARSALAR	2.000.000 TL
Aktife Kayıtlı Arsanın İnşaat Maliyetlerine Aktarımı		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	200.000 TL	
	100 KASA	200.000 TL
İnşaat izin harcının ödenmesi		
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	36.000 TL	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	200.000 TL	
	102 BANKALAR	236.000 TL
Mimari proje çizim bedelinin ödenmesi		
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	28.800 TL	
150 İLK MADDE VE MALZEME	160.000 TL	
	102 BANKALAR	188.800 TL
Arsa üzerinde hafriyat çalışması yapılması		

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.000 TL	
	102 BANKALAR	15.000 TL
İnşaat sigortası yapılması		
102 BANKALAR	565.600 TL	
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	565.600 TL
Bayan Sinem'e projeden 4 adet daire satışı yapılması		
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	612.000 TL	
150 İLK MADDE VE MALZEME	3.400.000 TL	
	102 BANKALAR	4.012.000 TL
İlk Madde ve Malzeme alımı		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	400.000 TL	
	102 BANKALAR	400.000 TL
İnşaatı çalışan işçilerin işçilik maliyetleri		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000 TL	
	100 KASA	30.000 TL
İnşaat işleriyle ilgili değişken genel üretim giderleri (Elektrik su vb.)		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000 TL	
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	40.000 TL
İnşaat işinde kullanılan maddi duran varlıkların 2015 yılına isabet eden amortisman giderleri		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	60.000 TL	
	100 KASA	60.000 TL
İnşaat bitiminde iskân ve tapu harçlarının ödenmesi		

120 ALICILAR	565.600 TL	
	391 HESAPLANAN KDV	5.600 TL
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	560.000 TL
İskân alındığı için, daha önce avans ödemesi tahsil edilmiş olan Bayan Sinem'e Ahmet'e satılan 4 adet dairenin teslimi ve faturasının kesilmesi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	565.600 TL	
	120 ALICILAR	565.600 TL
Bayan Sinem'e fatura kesilmesinin ardından daha önce tahsil edilen avansın alıcılar hesabına virmanı		
120 ALICILAR	191.900 TL	
	391 HESAPLANAN KDV	1.900 TL
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	190.000 TL
Bay Mehmet'e satılan dairenin muhasebe kaydı		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	222.000 TL	
	102 BANKALAR	222.000 TL
2015 yılı sonunda tahakkuk eden finansman giderlerinin ödenmesi		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	4.820.000 TL	
	150 İLK MADDE VE MALZEME	4.820.000 TL
Dönem sonunda ilk madde ve malzeme kullanımının aktarımı		
151 YARI MAMULLER	5.765.000 TL	
	711 DİREKT İLK MADDE VE MLZ.YANSITMA	4.820.000 TL
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	400.000 TL
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	545.000 TL
İlk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin yansıtma kaydı		

152 MAMÜLLER	5.765.000 TL
151 YARI MAMULLER	5.765.000 TL
Mamül mal üretimi	

- Toplam İnşaat maliyeti = 5.765.000 TL
- Toplam İnşaat Alanı = 150 m2 x 50 adet daire = 7.500 m2
- Birim İnşaat Maliyeti = 5.765.000,00 TL / 7.500 m2 = 768,67 TL/m2
- 5 Adet Satılan Daire Alanı = 150 m2 x 5 = 750 m2
- 5 Adet Satılan Daire Maliyeti = 750 m2 x 768,67 TL/m2 = 576.502,50 TL

620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	576.502,50 TL
152 MAMÜLLER	576.502,50 TL
Satılan 5 adet daire maliyetinin satılan mamüller maliyetine aktarımı	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	222.000 TL
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	222.000 TL
Finansman Giderlerinin Yansıtma Kaydı	

3.2.5. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekleştirdiği yap-sat inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının Muhasebe Standartları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	2.000.000 TL		
		250 ARAZİ VE ARSALAR	2.000.000 TL
Aktife Kayıtlı Arsanın İnşaat Maliyetlerine Aktarımı			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	200.000 TL		
		100 KASA	200.000 TL
İnşaat izin harcının ödenmesi			
171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	36.000 TL		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	200.000 TL		
		102 BANKALAR	236.000 TL
Mimari proje çizim bedelinin ödenmesi			
171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	28.800 TL		
150 İLK MADDE VE MALZEME	160.000 TL		
		102 BANKALAR	188.800 TL
Arsa üzerinde hafriyat çalışması yapılması			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.000 TL		
		102 BANKALAR	15.000 TL
İnşaat sigortası yapılması			

102 BANKALAR	565.600 TL	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	565.600 TL	
Bayan Sinem'e projeden 4 adet daire satışı yapılması		
171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	612.000 TL	
150 İLK MADDE VE MALZEME	3.400.000 TL	
102 BANKALAR	4.012.000 TL	
İlk Madde ve Malzeme alımı		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	400.000 TL	
102 BANKALAR	400.000 TL	
İnşaatta çalışan işçilerin işçilik maliyetleri		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	30.000 TL	
100 KASA	30.000 TL	
İnşaat işleriyle ilgili değişken genel üretim giderleri (Elektrik su vb.)		

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

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin inşaat faaliyetinde kullanılma süresi: 8 ay
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin inşaat faaliyetinde kullanılma oranı= $\frac{8}{12}$ ay=0,67
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait dönem amortisman tutarı: 40.000 TL
- Üretim Maliyetine Yüklenmesi Gereken Amortisman Tutarı = $40.000 \times 0,67$
=20.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	26.800 TL	
689 DİĞER DUR. FAAL.VE BÖL. İLİŞ. GİDER VE ZAR.	13.200 TL	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	40.000 TL	
İnşaat işinde kullanılan maddi duran varlıkların 2015 yılına isabet eden amortisman giderleri		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	60.000 TL	
100 KASA	60.000 TL	
İnşaat bitiminde iskân ve tapu harçlarının ödenmesi		
120 ALICILAR	565.600 TL	
368 HESAPLANAN KDV	5.600 TL	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	560.000 TL	
İskân alındığı için, daha önce avans ödemesi tahsil edilmiş olan Bayan Sinem'e Ahmet'e satılan 4 adet dairenin teslimi ve faturasının kesilmesi		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	565.600 TL	
120 ALICILAR	565.600 TL	
Bayan Sinem'e fatura kesilmesinin ardından daha önce tahsil edilen avansın alıcılar hesabına virmanı		
120 ALICILAR	191.900 TL	
391 HESAPLANAN KDV	1.900 TL	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	190.000 TL	
Bay Mehmet'e satılan dairenin muhasebe kaydı		
150 İLK MADDE VE MALZEME	222.000 TL	
102 BANKALAR	222.000 TL	
2015 yılı sonunda tahakkuk eden finansman giderlerinin ödenmesi		

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	5.782.000 TL
150 İLK MADDE VE MALZEME	5.782.000 TL
Dönem sonunda ilk madde ve malzeme kullanımının aktarımı	
151 YARI MAMULLER	6.713.800 TL
711 DİREKT İLK MADDE VE MLZ.YANSITMA	5.782.000 TL
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	400.000 TL
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	531.800 TL
İlk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin yansıtma kaydı	
152 MAMÜLLER	6.713.800 TL
151 YARI MAMULLER	6.713.800 TL
Mamül mal üretimi	
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	671.380 TL
152 MAMÜLLER	671.380 TL
Satılan 5 adet daire maliyetinin satılan mamüller maliyetine aktarımı	

TMS Taslak Hesap Planında yer alan 171 nolu hesap: Hesabın açıklaması:” Cari dönemde, her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.” şeklindedir.

TMS Taslak Hesap Planında yer alan 350 nolu hesap: Hesabın açıklaması:”İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.” şeklindedir.

TMS Taslak Hesap Planında yer alan 689 Nolu hesap: 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.

3.4. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU

Arsa karşılığı gerçekleştirilen inşaat faaliyetleri için de yap-sat inşaat faaliyetlerine ilişkin vergi kanunları ve muhasebe standartlarının düzenlemeleri ve hükümleri uygulanmaktadır. Arsa karşılığı gerçekleştirilen inşaat faaliyetlerinde yap-sat inşaat faaliyetlerine ilave olarak bazı özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu bu özellikli durumlar, işi yüklenen işletme tarafından arsa sahibine teslim edilecek bölümlerin ve üzerine inşa yapılan 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 durumlar arsa karşılığı inşaat faaliyetlerini yap sat inşaat faaliyetlerinden ayıran durumlar olarak ifade edebilir.

Arsa maliyetinin tespiti, arsa karşılığı gerçekleştirilen inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ortaya çıkan en önemli sorun olmaktadır. Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu arsa maliyetinin tespitine ilişkin çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu arsa maliyetinin tespitinin ardından arsa ve dairelerin karşılıklı olarak teslim edilmesinde belge düzeninin nasıl olması gerektiğine ilişkin düzenlemelere yer vermektedir.

3.4.1. Arsa Maliyetleri

Arsa karşılığı gerçekleştirilen inşaat faaliyetlerinde, imal edilen inşaatın üretime ilişkin maliyetleri tespit edilebilirken, arsa sahibinden teslim alınan arsanın bedeli belirli değildir. Arsa sahibi inşaat işini yüklenen işletmeye verdiği arsanın karşılığını nakit bir bedel olarak değil kendisine taahhüt edilen bağımsız bölümler şeklinde almaktadır. Bu aşamada arsanın maliyetinin tespit edilmesi sorunu oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, gerçek bedeli bilinmeyen, belli olmayan ya da doğru bir şekilde belirlenemeyen malların değerlerinin emsal bedel ile belirleneceğini düzenlemiştir. “Emsal bedel sırasıyla aşağıdaki esaslara dayalı bir şekilde tespit edilir.

“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 (VUK, Madde:267).

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 (VUK, Madde:267).

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, Madde:267).

Söz konusu maded uyarınca inşası gerçekleştirilen yapının daha önce satışı yapılmamış olması durumunda ikinci sırada bulunan maliyet esasına dayalı olarak emsal bedel tespiti yapılacaktır. Bu duruma göre; ortaya çıkan yapının inşaat maliyeti üzerinden birim (m2) fiyat belirlenecek ve arsa sahibine teslim edilecek bölümlerin m2’si ile birim fiyat çarpılarak teslim edilecek bölümlerin inşaat maliyeti tespit edilecektir. Hesaplanan bedele % 5 ilave edilerek teslim edilecek yapı bölümlerinin emsal bedeli hesaplanmaktadır.

İnşaat faaliyetleri tamamlandıktan sonra arsa sahibine teslim edilmesi gereken yapı bölümlerinin fatura kesilmek suretiyle teslim edilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda arsanın da eğer arsa sahibi gerçek kişi ise gider pusulası ile, kurum ise fatura ile müteahhide teslim edilmesi gerekmektedir (Şenlik, 2011:671).

Özetle gerçek bedeli belli olmayan, bilinmeyen ya da doğru bir şekilde belirlenemeyen bir malın, değerlendirme gününde satışa konu olması durumunda emsal doğrultusunda sahip olacağı değeri belirlemek için emsal bedel yöntemi esas alınmaktadır. Bu durumdan dolayı emsal bedel yöntemini kullanarak arsanın değerini belirlemek amaçlanmaktadır. Bu sebepten dolayı düzenlenen belgeler ve muhasebe kayıtlarında belirlenen emsal bedel göz önünde bulundurulmalıdır.

3.4.2. Arsanın Kuruma Ait Olma Durumu

İnşaat faaliyetini gerçekleştirecek işletmeye arsa teslimini yapacak olan tarafın kurum olması durumunda konu farklı bir biçimde ele alınacaktır. Söz konusu durum arsa teslimini yapacak olan arsa sahibine muhasebesel ve vergisel konularda bazı farklı yükümlülükler getirmektedir.

Kurumlar vergisi kanunu, *“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”* diyerek konuyu açıklamıştır.

Gelir vergisi kanunu ise, *“gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç sayılmıştır”* (GVK, Madde:37).

Arsa teslimi aynı zamanda bir gayrimenkul alım satımı olduğundan ve arsa teslimini yapan taraf kurum olduğundan dolayı, arsa sahibi tarafından alınan daireler ile teslim edilen arsa bedeli arasında oluşan fark ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

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 arasındaki fark kazanç olarak dikkate alınmalı ve kurumlar vergisine tabi tutulmalıdır (Şenlik, 2007:690).

3.4.3. KDV

Katma değer vergisi kanunu kapsamında, *“Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabidir”* ([KDVK, Madde:1).

Yukarıda bahsi geçen 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, Madde: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 (KDVK, Madde:8):

- *“Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutlak 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”*.

Katma Değer Vergisi kanununda, emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur denilmektedir. (KDVK, Madde: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.

3.5. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU

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.

Örnek (2) : KLM Ltd.Şti. 01.01.2015 tarihinde Sinem Hanım'ın 2.000 m2 arsası üzerine 150 m2 lik 50 adet daire inşaatına başlamaya karar vermiştir. KLM Ltd.Şti. inşaat tamamlandığında arsa karşılığı olarak Sinem Hanım'a 15 adet daireyi vermeyi taahhüt etmiş ve sözleşme düzenlemişlerdir.

1. İnşaat faaliyetiyle ilgili; 3.200.000,00 TL tutarında ilk madde malzeme alımı, 300.000,00 TL tutarında direkt işçilik gideri ve 300.000,00 TL tutarında genel üretim gideri gerçekleşmiştir.
2. İnşaat Faaliyeti süresince 50.000,00 TL tutarında Genel Yönetim gideri gerçekleşmiştir. Ayrıca KLM Ltd.Şti. ilgili dönemde 1.500.000,00 TL tutarında

mimarlık proje çizim geliri elde etmiş ve halen yapımı sürmekte olan yap-sat inşaat faaliyetiyle ilgili 4.500.000,00 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.

3.5.1. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekletirdiği arsa karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının vergi kanunları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

Arsa Payı Hariç İnşaat Toplam Üretim Maliyeti

- İlk Madde Malzeme Giderleri 3.200.000 TL
- Direkt İşçilik Giderleri 275.000 TL
- Genel Üretim Giderleri 275.000 TL
- TOPLAM 3.750.00,00
- Toplam İnşaat Üretim Miktarı= 150 m² x 50 adet daire = 7.500 m²
- Arsa Payı Hariç Birim Maliyet = 3.700.000,00 TL / 7.500 m² = 500 TL/m²
- Arsa Sahibine Verilecek Daire Maliyeti
- Dairelerin Alanı= 150 m² x 15 adet daire = 2.250 m²
- Arsa Maliyeti = 2.250 m² x 500 TL/m² = 1.125.000, TL

150 İLK MADDE VE MALZEME	3.200.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	576.000 TL	
	320 SATICILAR	3.776.000 TL
Mimari proje çizim bedelinin ödenmesi		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	275.000 TL	
	102 BANKALAR	275.000 TL
Direkt işçilik giderleri		

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	275.000 TL
320 SATICILAR	275.000 TL
Genel üretim giderleri	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	3.200.000 TL
150 İLK MADDE VE MALZEME	3.200.000 TL
İlk madde malzeme kullanımı	
151 YARI MAMULLER	5.765.000 TL
711 DİREKT İLK MADDE VE MLZ.YANSITMA	3.200.000 TL
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	275.000 TL
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	275.000 TL
Dönem sonunda ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri yansıtması	

- Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı
- Genel Yönetim Giderleri : 50.000,00 TL
- Arsa Karşılığı İnşaat Harcamaları : 4.500.000 TL (0,46)
- Yap-Sat İnşaat Harcamaları : 3.800.000 TL (0,39)
- Mimarlık Proje Çizim Gelirleri : 1.500.000 TL (0,15)
- Toplam : 9.800.000 TL
- $50.000 * 0,46 = 23.000$ TL
- $50.000 * 0,39 = 19.500$ TL
- $50.000 * 0,15 = 7.500$ TL
- Birim Genel Yönetim Gider Payı = $23.000 \text{ TL} / 7.500 \text{ m}^2 = 3,07 \text{ TL/m}^2$
- KDV 27/4 gereği arsa maliyetinin emsal bedelinin tespitinde maliyete eklenmesi gereken genel yönetim gider payı= $3,07 \text{ TL/m}^2 \times 2.250 \text{ m}^2 = 6.907,50 \text{ TL}$

151 YARI MAMULLER	6.907,50 TL
771 GENEL YÖN. GİDERİ YANSITMA	6.907,50 TL
KDV 27/4 maddesi gereği emsal bedel tespitinde maliyete eklenmesi gereken genel yönetim gideri	

Arsa Karşılığı Daireler İçin Düzenlenecek Fatura

- Arsa Karşılığı Daire Maliyeti 1.125.000,00 TL
- KDV 27/4 gereği Genel Yönetim Gider Payı (3,07 TL * 2.250 m2) 6.907,50 TL
- TOPLAM 1.131.907,50 TL
- VUK 267 gereği %5 emsal bedel ilavesi 56.595,38 TL
- KDV Matrahı Emsal Bedel 1.188.502,88 TL
- %1 Kdv 11.885,03 TL
- Genel Toplam 1.200.387,91 TL

151 YARI MAMULLER	1.188.502,88 TL
320 SATICILAR	1.188.502,88 TL
Emsal bedeli tespit edilen arsanın gider pusulası ile arsa sahibinden teslim alınması	
152 MAMULLER	1.188.502,88 TL
151 YARI MAMULLER	1.188.502,88 TL
Arsa sahibine teslim edilecek dairelerin üretiminin tamamlanması	
120 ALICILAR	1.188.502,88 TL
391 HESAPLANAN KDV	11.885,03 TL
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.200.387,91 TL
Arsa sahibine teslim edilecek dairelerin satışı	
620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)	1.188.502,88 TL
152 MAMÜLLER	1.188.502,88 TL

Arsa sahibine satışı yapılan dairelerin maliyetinin satılan mamüller maliyetine aktarımı	
320 SATICILAR	1.188.502,88 TL
120 ALICILAR	1.188.502,88 TL
Arsa sahibine satışı yapılan dairelerin maliyetinin satılan mamüller maliyetine aktarımı	

- Arsa tesliminden sonra oluşan Toplam ve Birim maliyet
- Arsa payı hariç toplam üretim maliyeti = 3.800.000,00 TL
- KDV kanunu gereği emsal bedel GYG ilavesi = 6.907,50 TL
- TOPLAM 3.806.907,50 TL
- Arsa karşılığı olarak teslim edilen 15 adet daireden sonra KLM şirketinin 130 m2 lik dairelerden 35 adet kalmıştır. Bu durumda;
- Kalan Dairelerin Alanı= 150 m2 x 35 adet daire= 5.250 m2
- Birim Maliyet= 3.806.907,50 TL / 5.250 m2 = 725,13 TL

152 MAMULLER	3.806.907,50 TL
151 YARI MAMULLER	3.806.907,50 TL
Arsa sahibine teslim edilecek dairelerin üretiminin tamamlanması	

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.

3.7. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU

İşletmelerin kendi ihtiyaçları doğrultusunda kullanmak üzere ya da sermaye geliri, kira geliri elde etmek için yaptıkları inşaatlar özel inşaat faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunları bakımından işletmenin hangi amaçla inşa ettiğinin bir önemi yoktur. Ancak muhasebe standartlarının temel amacı finansal tablo kullanıcılarına doğru ve gerçek bilgiyi raporlamaktır. Bu sebepten ötürü TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı, işletmelerin amaçları doğrultusunda gayrimenkulleri sınıflandırmıştır. Muhasebe standartlarına göre kira ya da sermaye geliri elde etmek amacı ile inşa edilen yapılar yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı hükümlerince, işletmenin kendi ihtiyaçları doğrultusunda kullanmak üzere inşa edilen yapılar ise maddi duran varlıklar standardı hükümleri uyarınca muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

İşletmeler kendi ihtiyaçları doğrultusunda kullanmanın yanı sıra yatırım ya da kira geliri elde etmek amacıyla inşaat faaliyetinde bulunabilirler. Gerçek ya da tüzel kişilerin kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaat faaliyetleri inşaat işletmeleri açısından bir üretim faaliyeti olarak anılmaktadır. Söz konusu üretim faaliyetinde, Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti, Direkt İşçilik Maliyeti ve Genel Üretim Maliyetlerinin toplamı inşaatın üretim maliyetini ifade etmektedir.

Özel inşaat faaliyetlerini yap-sat inşaat faaliyetlerinden ayıran en belirgin özellik, özel inşaatlarının sadece duran varlık statüsünde yapılan inşaatları kapsamasıdır. Özel inşaat işletmeleri kendi ihtiyaçları doğrultusunda kullanım amacı ile inşaat faaliyetinde bulunmaları durumunda bu inşaat maliyetlerini inşaat tamamlanıncaya kadar 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlemektedirler. 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 faaliyetinin devam ettiği süreç içinde biriken maliyetler, inşaatın tamamlanmasını takiben bina niteliğine ulaşması ve amortismanı tabi tutulması gibi durumlar özel inşaat faaliyetlerinde karşılaşılan sorunlar olarak görülebilir.

3.7.1. Aktife Kayıtlı Değer ve Amortisman

Özel inşaat faaliyetleri kapsamında işletmeler tarafından inşa edilen yapılar işletmeler için gayrimenkul niteliğinde duran varlık olacaktır. İşletmelerin aktifinde kayıtlı gayrimenkuller ve bunların ayrılmaz parçaları ve teferruatları maliyet bedelleri ile değerlendirirler (VUK, Madde:269).

İnşaat faaliyeti süresince yapılmakta olan yatırımlar hesabında toplanan maliyetler, inşaat faaliyetinin tamamlanmasını takiben 251- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri, 252- Binalar, 253- Tesis Makine ve Cihazlar gibi ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacaktır.

İşletme tarafından mal ve hizmet üretiminin yanı sıra diğer işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde tutulan, bir yıldan uzun süre işletme aktifinde kalarak kullanılan ve bu zaman zarfı içinde herhangi bir nedenle değer düşüklüğüne uğraması muhtemel olan duran varlıkların değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi, muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramına uygun düşmemektedir. Bu sebepten dolayı vergi kanunlarına göre ortaya çıkan maliyet bedelinin tükenmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2011:411).

İşletme aktifinde bir yıldan fazla kalarak işletme faaliyetlerinde kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya maruz kalan ya da değer düşüklüğü muhtemel olan gayrimenkuller ile ve VUK 269'uncu madde kapsamında gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre belirlenen değerinin bu Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda yok edilmesi amortismanın konusunu belirlemektedir (VUK, Madde:313).

Vergi Usul Kanunu doğrultusunda kullanılması öngörülen dört tür amortisman yöntemi mevcuttur. Söz konusu amortisman yöntemleri şunlardır (Sevilengül, 2011:413)

- Normal Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Madenlerde Amortisman Yöntemi
- Fevkalade Amortisman Yöntemi

Normal Amortisman Yöntemi: Eşit tutarlı amortisman hesaplanması esasına dayanmaktadır. Normal amortisman yönteminde amortismana tabi tutulacak kıymetler, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden amortismana tabi tutulmaktadır (VUK, Madde:315)

Azalan Bakiyeler Usulü: Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak kıymet, maliyet bedelinden daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle belirlenmektedir. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı % 50'yi aşmamak üzere, normal amortisman oranının iki katı olarak uygulanmaktadır. Amortisman süresi normal amortisman oranı doğrultusunda hesaplanmaktadır. Amortisman süresinin son yılına devreden kalanın tamamı o yılın amortismanı sayılmaktadır (VUK, Madde:315)

İşletmeler Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca yukarıda açıklanan yöntemlerden herhangi birini kullanmakta serbesttir ve bir sınırlandırma yoktur. Ancak işletme tarafından seçilen amortisman yönteminin daha sonraki dönemlerde değiştirilmesi belirli koşullara bağlanmıştır.

Söz konusu amortisman yöntemini değiştirme koşulu “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 bildirimin 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 açıklanmıştır. (VUK, Madde:320)

İşletme tarafından kullanılan amortisman yöntemi doğrultusunda ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süre boyunca, 252 Binalar hesabına aktarılan maliyet bedeli amortismanına tabi tutulacaktır. Amortisman gideri, 257-Birikmiş Amortismanlar hesabı aracılığı ile ilgili gider hesabına kaydedilecektir.

İşletmelerin aktifinde kayıtlı olan boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Boş arsa ve araziler tükenmeye tabi bir varlık olarak değerlendirilmemektedir (VUK, Madde:314).

3.7.2. Aktife Kayıtlı Binaların Satılması Durumu

İşletmeler aktiflerine kayıtlı bulunan gayrimenkullerini satmaları halinde, vergi kanunları tarafından belirlenen koşulların yerine getirilmesi ile bazı istisnalardan yararlanabilmektedirler. Kurumlar vergisi kanunu bu istisnayı; *“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”* şeklinde açıklamıştır.

Söz konusu istisna, satışın gerçekleştiği 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 halinde de söz konusu hüküm uygulanır. (KVK, Madde:5)

Bu açıklamalar doğrultusunda, *“kurumlar vergisi mükellefleri, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulundurdıkları gayrimenkullerin satışlarından elde ettikleri kazançların % 25'ini beyan edecekler. Geri kalan %75'ini ise sermayeye ilave dilmediği sürece 549-Özel Fonlar hesabında en az beş yıl süreyle tutulmak zorundadır”*.

Kurumlar vergisi mükellefi işletme tarafından gerçekleştirecek gayrimenkul satışı bir mal teslimi olmasından dolayı katma değer vergisinin de konusu içine girecektir. Ancak katma değer vergisi kanunu da gayrimenkul satışlarını bir takım koşullar kapsamında vergiden istisna kılmıştır.

Katma değer vergisi kanununun diğer istisnalar bölümü hükümleri uyarınca; *“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”* şeklinde açıklanmıştır (KDVK, Madde:17)

3.8. ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU

İşletmeler farklı amaçlar doğrultusunda kendi nam ve hesaplarına inşaat faaliyetleri gerçekleştirebilmektedir. Söz konusu işletme amaçları muhasebe standartları doğrultusunda ayrıma tabi tutulmuştur.

TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamında gayrimenkuller iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre gayrimenkuller;

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul: işletme tarafından kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek için işletme aktifinde tutulan gayrimenkullerdir. Diğer taraftan finansal kiralama sözleşmeleri doğrultusunda kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller de bu kapsam çerçevesinde değerlendirilebilmektedir.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller; işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetler doğrultusunda mal ve hizmet üretmek ya da satmak amacıyla ya da örgütsel faaliyetlerde kullanmak amacıyla işletme aktifinde tutulan gayrimenkuller ile işletmenin olağan iş süreci içinde işletme tarafından satılabilecek gayrimenkuller olarak ifade edilmektedir (Örten v.d., 2014:582).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin uygulamalar TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında düzenlenirken, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere ilişkin uygulamalar TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında düzenlenmektedir. Her iki durumda da, yapılmakta olan yatırım konumunda olan yapım aşamasındaki bir inşaat faaliyeti, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

3.8.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat Faaliyetleri

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) yatırım amaçlı gayrimenkuller kavramını literatürün içine almıştır. Bu sebepten dolayı, günümüzde kullanılan hesap planında ve finansal tablolarda henüz yer almamaktadır. UMS'ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilançoda, bu gayrimenkullerden elde edilen gelirlerin de gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanması gerekmektedir (Örten vd., 2014:585).

Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde yapılan çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları için önerilen 20 nolu hesap grubu yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygun görülmüş ve şu şekilde öneri getirilmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:56);

- 200 YATIRIM AMACLI ARAZİLER
- 201 YATIRIM AMACLI ARSALAR
- 202 YATIRIM AMACLI BİNALAR
- 207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

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 Avanslar

İnşaat faaliyetleri kapsamında işletmeler tarafından yatırım amaçlı gayrimenkullerin inşa edilmesi durumunda, inşaat maliyeti, inşa ya da geliştirmenin tamamlandığı tarihteki tutar olarak ifade edilmektedir. İnşaat tamamlanıncaya kadar geçen sürede katlanılan inşaat maliyetleri maddi duran varlık grubunda yer alan “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında takip edilir. İnşaatın tamamlanması ile birlikte gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşür (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:55).

İşletmeler tarafından yatırım amaçlı gayrimenkul amacı doğrultusunda inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, inşa ve geliştirme faaliyetleri bitinceye kadar “Maddi Duran Varlık” standardı hükümleri doğrultusunda değerlendirilmelidir. İnşa ve geliştirme faaliyetleri tamamlandıktan sonra söz konusu varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğine kavuşur ve bu aşamadan sonra gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet değeri yöntemlerinden biri tercih edilerek değerlendirir (Örten v.d., 2014:586).

Maliyet değeri yöntemine göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir ve varlık için amortisman ayrılmaya devam edilir (Örten v.d., 2014:590).

Genel olarak gerçeğe uygun değer; bilanço tarihindeki piyasa koşullarına göre oluşmaktadır ve belirli bir tarihe özgü değer olarak ifade edilmektedir. Söz konusu bu piyasa fiyatı, satıcılar ve alıcılar için elde edilebilen en iyi ve en avantajlı fiyattır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değeri değerlendirilmesinde kullanılan gerçeğe uygun değerinde zaman içinde bir takım değişiklikler meydana gelebilir. Meydana gelen değişikliklerden ortaya çıkan bu farklar, gelir tablosunda değerlendirme farkı karları veya zararları olarak raporlanmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:56).

Genel olarak yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri piyasada oluşan değeri olarak ifade edilmektedir. Gerçeğe uygun değer tespit edilirken, varlığın satışı ya da başka bir biçimde elden çıkarılması anında katlanılan işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerden indirilmemektedir. Aktif piyasa koşulları içinde söz konusu gayrimenkule ilişkin herhangi bir cari fiyatın oluşmaması halinde, işletmeler aşağıda sıralanan çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanabilmektedir (Örten vd., 2014:587):

- 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,
- 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.

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

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.

3.8.2. Maddi Duran Varlık Standardı Kapsamındaki Özel İnşaat Faaliyetleri

Özel İnşaat faaliyetleri doğrultusunda gerçekleştirilen inşaat faaliyetinin, inşa bitene kadar TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İnşa faaliyeti bittikten sonra, inşaatın yapılma amacına yönelik olarak muhasebeleştirmede esas alınacak muhasebe standardı değişiklik gösterecektir. Eğer yapı, sahibi tarafından kullanılmaya yönelik inşa edilmiş bir yapı ise TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilecektir.

Duran varlıklar işletmeler tarafından inşa edilmek suretiyle edinilebilir. Duran varlığın inşa edilme yolu ile edinilmesinin uzun bir sürece yayılması durumunda faaliyet ilişkin yapılan harcamaların yapıldıkça duran varlıklar hesabına alınması yapılan harcamaların birbirine karışmasına ve duran varlığın parçalar halinde amortisman tabi tutulmasına dair bir takım gibi sakıncalara yol açmaktadır. Bu sebepten dolayı, duran varlıkların inşası için gerçekleştirilen harcamalar öncelikle bir hesapta toplanmaktadır. Duran varlık inşası tamamlandığında ise bu hesabın kapatılmasına karşılık gelecek duran varlık hesabına aktarılmaktadır (Sevilengül, 2011:432).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda kullanılan hesap 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar olarak tespit edilmiştir. İnşa faaliyeti süresince yapılan tüm harcamalar, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında kayıt altına alınmaktadır. İnşaat faaliyetinin tamamlanmasını takiben, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı kapatılmasına karşılık, toplam maliyetler ilgili duran varlık hesabına aktarılmaktadır.

Maliyet değeri yöntemi maddi duran varlıklar standardı kapsamında 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, Madde:30)

TMS-16 Maddi duran varlık standardı uygulamaları doğrultusunda herhangi bir duran varlığın maliyetinin artık değerden sonraki tutarı “amortisman tabi tutar” olarak anılacak ve bu tutar amortisman yoluyla giderlere aktarılacaktır (Sevilengül, 2011:412).

Bu aşamada muhasebe standartlarını vergi kanunlarından ayıran en belirgin özellik artık değer ya da muhasebe standartlarındaki kavramı ile kalıntı değeridir. Vergi kanunlarına göre önemsiz bir tutar olarak iz değeri dışında varlığın maliyet bedelinin tamamından amortisman ayırılabilir. Muhasebe standartları ise amortisman tabi olacak tutarı tanımlarken kalıntı değer kavramını oratay koymakta ve tanımlamaktadır.

Herhangi bir varlığın kalıntı değeri TMS 16 uygulamalarına 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 tutar” olarak tanımlanmaktadır (TMS 16, Madde:6)

Özel İnşaat faaliyetleri sonucu elde edilen yapıların, belirlenen faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması halinde, elde edilmesi umulan tutarın tahmin edilmesi gerekecektir. Tahmin edilerek tespit edilen bu tutar indirildikten sonra kalan tutar amortisman tabi olacaktır.

Vergi kanunları uyarınca üzerine bina inşa edilen arsalar, bina maliyetleriyle birlikte amortisman tabi tutulabilmektedir. Muhasebe standartları düzenlemeleri faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi umulan tutarı artık değer olarak kabul edip, amortisman tabi tutmamayı öngörmektedir.

Konuya ilişkin olarak TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı 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 amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi varlıklardır. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez*” (TMS 16, Madde:58)

Söz konusu açıklamalar doğrultusunda ve muhasebe standartlarına göre; üzerine bina inşa edilmiş olsa dahi, arsaların maliyetleri binalar hesap kaleminde değil arsa ve araziler hesap kaleminde takip edilmelidir. Bu durumla beraber, vergi kanunları kapsamında izin verilmiş olmasına rağmen muhasebe standartlarına göre; üzerlerine bina inşa edilmiş olsa dahi arsa maliyetleri amortismanına tabi tutulamayacaktır.

Herhangi bir varlığın amortismanına tabi tutarının faydalı ömrü boyunca sistematik ve periyodik bir şekilde dağıtmak için farklı amortisman yöntemleri kullanılabilir. Söz konusu amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini kapsamaktadır.

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, Madde:6)

Muhasebe standartlarında, normal ve azalan bakiyeler yöntemlerinin yanı sıra üretim miktarına göre amortisman yöntemi de kullanılabilir. normal ve azalan bakiyeler yöntemleri, süreyi esas alırken, üretim miktarına göre amortisman yönteminde, varlığın yoğunluğunu gösteren iş ölçüsü baz alınmaktadır (Örten v.d., 2014:198).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda işletmeler, amortisman yöntemlerini belirlerken özel inşaat faaliyetleri sonucunda elde ettikleri yapıların kullanım amaçlarını da dikkate almalıdırlar.

Örnek (3) : Ergin Ltd.Şti. aktifinde kayıtlı 50.000 m2 arsa üzerine alışveriş merkezi inşa etmeye karar vermiştir. 10 Ocak 2013 tarihinde başlayacak olan projenin 20 ayda tamamlanması öngörülmüştür.

İnşaat süresince oluşan maliyetlere ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir;

Tablo 3.1. ERGİN Ltd.Şti. AVM inşaat maliyetleri

	AVM İNŞAATI	AVM 2013 OCAK ARALIK MALİYETLERİ	AVM 2014 OCAK AĞUSTOS MALİYETLERİ
ARSA (m2)	50.000,00 m2		
KULLANILABİLİR ALAN (m2)	80.000,00 m2		
ARSA MALİYETİ	80.000. 000 TL	80.000. 000 TL	
KABA İNŞAAT MALİYETLER	70.000 .000 TL	70.000. 000 TL	
DETAYLI İŞLER MALİYETLER	40.000. 000 TL	15.000. 000 TL	25.000. 000 TL
MEKANİK-ELEKTRİK MALİYETLER	40.000. 000 TL	10.000. 000 TL	30.000. 000 TL
ALTYAPI ÇEVRE DÜZENLEME	25.000. 000 TL	5.000. 000 TL	20.000. 000 TL
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	15.000. 000 TL	10.000. 000 TL	5.000. 000 TL
TOPLAM MALİYET	270.000. 000 TL	190.000. 000 TL	80.000. 000 TL
GENEL GİDERLER	20.000. 000 TL	5.000. 000 TL	15.000. 000 TL
GENEL TOPLAM	290.000. 000 TL	195.000. 000 TL	95.000. 000 TL
KULLANILAN KREDİ	120.000. 000 TL	120.000.000 TL	
TOPLAM KREDİ FAİZİ	50.000. 000 TL	10.000.000 TL	10.000. 000 TL

1. 31.12.2013 tarihinde oluşan maliyetleri muhasebeleştirilmiştir.
2. 10.08.2014 tarihinde oluşan maliyetleri muhasebeleştirilmiştir.
3. Şirket, inşaat tamamlandıktan sonra alışveriş merkezindeki dükkanları kiraya vermek suretiyle kira geliri elde etmeye karar vermiştir. Kullanılabilir alanı 80.000 m2 olan alışveriş merkezi için yıllık ortalama birim kira tutarı 650 TL/m2 olarak belirlenmiştir.

Yıllar itibariyle AVM gelirleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir;

Tablo 3.2. ERGİN Ltd.Şti. AVM gelirleri

AVM İNŞAATI	2013	2014	2015
DOLULUK ORANI	% 70	% 80	% 100
KİRALANAN ALAN (m2)	60.000 m2	70.000 m2	80.000 m2
YILLIK KİRA GELİRİ	15.000.000 TL	45.000 .000 TL	50.000.000 TL
İŞLETME GİDERLERİ	1.000.000 TL	3.000.000 TL	3.000.000 TL
FİNANSMAN MALİYETİ	8.000.000 TL	6.000.000. TL	5.000.000 TL

15.01.2015 tarihinde alışveriş merkezindeki 500 m2’lik dükkan 6.000.000 TL’ye satılmıştır. İlgili muhasebe kayıtları yapılmıştır.

3.8.3. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekletirdiği özel inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının vergi kanunları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	80.000.000 TL
250 ARSA VE ARAZİLER	80.000.000 TL
AVM arazisinin yatırımlara aktarımı	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	110.000.000 TL
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	19.800.000 TL
320 SATICILAR	129.800.000 TL
AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000.000 TL
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	900.000 TL
320 SATICILAR	5.900.000 TL
AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı	

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	10.000.000 TL	
	102 BANKALAR	10.000.000 TL
Finansman giderleri muhasebe kaydı		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	80.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	14.400.000 TL	
	320 SATICILAR	94.400.000 TL
AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	2.700.000 TL	
	320 SATICILAR	17.700.000 TL
AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	10.000.000 TL	
	102 BANKALAR	10.000.000 TL
Finansman giderleri muhasebe kaydı		
252 BİNALAR	270.000.000 TL	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	270.000.000 TL
Biten AVM inşaatının Binalar hesabına devri		
120 ALICILAR	15.000.000 TL	
	391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ	2.700.000 TL
	320 SATICILAR	17.700.000 TL
2013 yılı AVM gelirleri muhasebe kaydı		
760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.GİD.	1.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	180.000 TL	
	320 SATICILAR	1.180.000 TL
AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		

3.8.4. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekleştirdiği özel inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının Muhasebe Standartları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	80.000.000 TL
250 ARSA VE ARAZİLER	80.000.000 TL
AVM arazisinin yatırımlara aktarımı	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	110.000.000 TL
171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	19.800.000 TL
320 SATICILAR	129.800.000 TL
AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	5.000.000 TL
171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	900.000 TL
320 SATICILAR	5.900.000 TL
AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	10.000.000 TL
102 BANKALAR	10.000.000 TL
Finansman giderleri muhasebe kaydı	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	80.000.000 TL
171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	14.400.000 TL
320 SATICILAR	94.400.000 TL
AVM inşaatı direkt maliyetleri muhasebe kaydı	

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	2.700.000 TL	
	320 SATICILAR	17.700.000 TL
AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	2.700.000 TL	
	320 SATICILAR	17.700.000 TL
AVM inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		
250 ARSALAR	80.000.000 TL	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	80.000.000 TL
Biten AVM inşaatının Binalar hesabına devri		
252 BİNALAR	190.000.000 TL	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	190.000.000 TL
Biten AVM inşaatının Binalar hesabına devri		

Bu uygulamada farklı olan hesaplar şunlardır :

TMS Taslak Hesap Planında yer alan 171 nolu hesap: Hesabın açıklaması:” Cari dönemde, her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.” şeklindedir.

BÖLÜM 4. DEVİR AMAÇLI İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHAEBELEŞTİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

İnşa edenin yapıyı, mülkiyet hakkını devretme taahhüdü ile inşa ettiği faaliyetler devir amaçlı inşaat faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır.

İşletmelerin, bir başkası adına gerçekleştirilen inşaat faaliyetleri, diğer bir ifade ile Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetleri, inşa edilen yapının sözleşme ile belirlenmiş bir zaman süresince işletilmesi sonucunda devrini öngören inşaat işleri yani Yap İşlet Devret ve inşa edilen yapının sözleşme ile belirlenmiş bir zaman süresince kiraya verilmesi sonucu devrini öngören inşaat işleri yani Yap Kirala Devret bu kapsamda değerlendirilebilir.

Devir amaçlı inşaat faaliyetlerinin, muhasebesel ve vergisel açıdan kendine özgü bir takım sorunları bulunmaktadır. Söz konusu sorunların çözülmesi için vergi kanunları ve muhasebe standartları kendilerine özgü bazı uygulama ve düzenlemeler getirmektedir.

4.1. İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım işlerinin muhasebeleştirilme ve raporlama işlevlerinde vergi kanunları ile TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı bazı farklılıklar içermektedir. Gelir Vergisi Kanunu inşaat faaliyetini yürüten işletme tarafından alınan hakediş bedellerini ve inşaat maliyetlerini Yıllara Yaygın İnşaat Onarım faaliyetinin tamamlandığı yıl Gelir Tablosu kapsamında raporlamaktadır. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılmasını öngörmektedir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat işinin tamamlanması beklenmeden her dönem itibariyle meydana gelen gelir ve kârların finansal tablolara yansıtılması öngörülmektedir. Bu durmdan dolayı Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirme işleminde inşaat işinin tamamlanma derecesine göre elde edilen gelir ve katlanılan maliyetlerin kaydı gerçekleştirikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilme işlemlerinde, vergi kanunları uyarınca diğer muhasebe işlemlerinden farklı olarak düzenlenmiş bir takım durumlar söz konusu olmaktadır.

4.1.1. 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 (Şenlik, 2007:262.);

- 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.

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 (GVK, Madde:43);

“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.”*

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 dağıtım tabi tutacağı gelir vergisi kanununda açıklanmıştır.

4.1.2. 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, 2007:265).

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

“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, Madde:43).

Buna göre (K. Yılmaz, 2007:150);

- Birden fazla işte kullanılmayan, yani yalnız bir işte kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarının amortismanları dağıtım 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.
- Amortisman 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.

4.1.3. 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: 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, 2003:30)

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, 2007:303.)

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 esası kabul edilmiştir (Doğrusöz, 1994:102).

Gelir Vergisi Kanununda; *“42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden % 3 oranında vergi tevkifatı yapılacağı”* 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.

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, 2007:35).

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.

4.1.4. 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, Madde: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.

4.2. İNŞAAT TAAHHÜT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU

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., 2011:141).

4.2.1. Sözleşme Gelirleri

Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir (Örten v.d., 2014: 123):

- a. Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel,
- b. Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden (TMS 11, Madde:11):
 - i. Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
 - ii. Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

(+) 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

4.2.2. Sözleşme Giderleri

Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur (Örten v.d., 2014:123):

- 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, Madde: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

4.2.3. 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., 2014:124).

- 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, Madde:23)

Maliyet artı kar şeklindeki bir inşaat sözleşmesinde ise aşağıdaki iki kriterin sağlanması durumunda sonucun güvenilir olarak tahmin edildiği kabul edilir (TMS 11, Madde:24).

- 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.

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., 2006:190).

4.2.4. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, Madde:36).

Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır (TMS 11, Madde:37):

- 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.

4.2.5. 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., 2014:128)

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

Örnek (4) : TOLGA 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 18.000.000 TL'dir.

3 yıllık süreçte muhasebeleştirme işlemlerini ilgilendiren işolguları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 4.1. TOLGA İnşaat Şirketi Verileri

	2013	2014	2015	TOPLAM
FİİLİ MALİYETLER	6.000.000 TL	10.000.000 TL	3.000.000 TL	19.000.000 TL
FATURALANDIRILMIŞ HAKEDİŞLER	4.000.000 TL	11.000.000 TL	5.000.000 TL	20.000.000 TL
TAHSİLATLAR	3.000.000 TL	8.000.000 TL	4.000.000 TL	15.000.000 TL

4.2.6. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekletirdiği inşaat taahüt faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının vergi kanunları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

Tablo 4.2. TOLGA İnşaat Şirketi 2013 Yılı Verileri

	2013
FİİLİ MALİYETLER	6.000.000 TL
FATURALANDIRILMIŞ HAKEDİŞLER	4.000.000 TL
TAHSİLATLAR	3.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	6.000.000 TL
102 BANKALAR	6.000.000 TL
120 ALICILAR	4.000.000 TL
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	4.000.000 TL
102 BANKALAR	3.000.000 TL
120 ALICILAR	3.000.000 TL
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	6.000.000 TL
102 BANKALAR	6.000.000 TL

Tablo 4.3. TOLGA İnşaat Şirketi 2014 Yılı Verileri

	2014
FİİLİ MALİYETLER	10.000.000 TL
FATURALANDIRILMIŞ HAKEDİŞLER	11.000.000 TL
TAHSİLATLAR	8.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	10.000.000 TL	
	102 BANKALAR	10.000.000 TL
120 ALICILAR	11.000.000 TL	
	350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	11.000.000 TL
102 BANKALAR	8.000.000 TL	
	120 ALICILAR	8.000.000 TL
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	10.000.000 TL	
	102 BANKALAR	10.000.000 TL

Tablo 4.4. TOLGA İnşaat Şirketi 2015 Yılı Verileri

	2015
FİİLİ MALİYETLER	3.000.000 TL
FATURALANDIRILMIŞ HAKEDİŞLER	5.000.000 TL
TAHSİLATLAR	4.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	3.000.000 TL	
	102 BANKALAR	3.000.000 TL
120 ALICILAR	5.000.000 TL	
	350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	5.000.000 TL
102 BANKALAR	4.000.000 TL	
	120 ALICILAR	4.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	3.000.000 TL
102 BANKALAR	3.000.000 TL

Tablo 4.5. TOLGA İnşaat Şirketi Toplam Verileri

	TOPLAM
Fiili Maliyetler (170 Yıllara Yaygın İ.O.Maliyetleri)	19.000.000 TL
Faturalandırılmış Hakedişler (350 Yıllara Yaygın İ.O.Hakediş Bedelleri)	20.000.000 TL

622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	19.000.000 TL
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MAL.	19.000.000 TL
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	20.000.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	20.000.000 TL
690 DÖNEM K/Z	20.000.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	20.000.000 TL
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	19.000.000 TL
690 DÖNEM K/Z	19.000.000 TL
691 DKV ve DYYK	200.000 TL
370 DKV ve DYYK	200.000 TL
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	1.000.000 TL
691 DKV ve DYYK	200.000 TL
692 DÖNEM NET K/Z	800.000 TL

4.2.7. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekleştirdiği inşaat taahhüt faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının Muhasebe standartları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

Tablo 4.6. TOLGA İnşaat Şirketi Verileri

	2013	2014	2015	TOPLAM
FİİLİ MALİYETLER	6.000.000 TL	10.000.000 TL	3.000.000 TL	19.000.000 TL
TAMAMLANMA YÜZDESİ	6.000.000 / 18.000.000 = 0,33	10.000.000 / 18.000.000 = 0,55		
DÖNEM GELİRİ	20.000.000 * 0,33 = 6.600.000	20.000.000 * 0,55 = 11.000.000	2.400.000 TL	20.000.000 TL

Tablo 4.7. TOLGA İnşaat Şirketi 2013 Yılı Verileri

	2013
FİİLİ MALİYETLER	6.000.000 TL
DÖNEM GELİRİ	6.600.000 TL
TAHSİLATLAR	3.000.000 TL
FATURALI HAKEDİŞ	4.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	6.000.000 TL
102 BANKALAR	6.000.000 TL
120 ALICILAR	4.000.000 TL
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	4.000.000 TL
102 BANKALAR	3.000.000 TL
120 ALICILAR	3.000.000 TL

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	6.000.000 TL	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YAN.		6.000.000 TL
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	4.000.000 TL	
186 HAKEDİŞE BAĞ. İŞ. GEL. TAH.	2.600.000 TL	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		6.600.000 TL
690 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM K/Z	6.000.000 TL	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		6.000.000 TL
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.600.000 TL	
690 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM K/Z		6.600.000 TL
692 SÜRDÜR. FAAL. ERT. VER. GİD. ETKİSİ	120.000 TL	
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		120.000 TL
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	600.000TL	
692 SÜRDÜR. FAAL. ERT. VER. GİD. ETKİSİ	120.000 TL	
694 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM NET K/Z		480.000 TL

Tablo 4.8. TOLGA İnşaat Şirketi 2014 Yılı Verileri

	2014
FİİLİ MALİYETLER	10.000.000 TL
DÖNEM GELİRİ	11.000.000 TL
TAHSİLATLAR	8.000.000 TL
FATURALI HAKEDİŞ	11.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	10.000.000 TL	
102 BANKALAR		10.000.000 TL
120 ALICILAR	11.000.000 TL	
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.		11.000.000 TL
102 BANKALAR	8.000.000 TL	
120 ALICILAR		8.000.000 TL
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	10.000.000 TL	
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YAN.		10.000.000 TL
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	11.000.000 TL	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		11.000.000 TL
690 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM K/Z	10.000.000 TL	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		10.000.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	11.000.000 TL	
690 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM K/Z		11.000.000 TL
692 SÜRDÜR. FAAL. ERT. VER. GİD. ETKİSİ	200.000 TL	
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		200.000 TL
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	1.000.000TL	
692 SÜRDÜR. FAAL. ERT. VER. GİD. ETKİSİ		200.000 TL
694 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM NET K/Z		800.000 TL

Tablo 4.9. TOLGA İnşaat Şirketi 2015 Yılı Verileri

	2014
FİİLİ MALİYETLER	3.000.000 TL
DÖNEM GELİRİ	2.400.000 TL
TAHSİLATLAR	4.000.000 TL
FATURALI HAKEDİŞ	5.000.000 TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	3.000.000 TL
102 BANKALAR	3.000.000 TL
120 ALICILAR	5.000.000 TL
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	5.000.000 TL
102 BANKALAR	4.000.000 TL
120 ALICILAR	4.000.000 TL
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	3.000.000 TL
741 HİZMET ÜRETİM MAL. YAN.	3.000.000 TL
381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK. BED.	5.000.000 TL
186 HAKEDİŞE BAĞL. İŞ. GE. TAH.	2.600.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.400.000 TL
690 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM K/Z	3.000.000 TL
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	3.000.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	5.000.000 TL
690 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM K/Z	5.000.000 TL

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	120.000 TL	
693 SÜRDÜR. FAAL. ERT. VER. GEL. ETKİSİ	120.000 TL	
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	320.000 TL	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	120.000 TL	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve D.Y.Y.K	200.000 TL	

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

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 aktarılincaya kadar izlendiği hesaptır."

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."

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."

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.”

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.”

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “289 Ertelenmiş 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.”

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

4.4. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU

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, 1999:2-3).

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 özelgelerle açıklanmaya çalışılmıştır.

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

4.4.1. 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, kiralanan 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 özeldede 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. Aynı özeldenin devamında, ortaya çıkan maliyetlerin sözleşme süresine bölünmek suretiyle yıllar itibarıyla kira tutarı olarak mahsup edilmesi gerektiği görüşüne de yer verilmiştir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013:1213 sayılı özelge).

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.

4.4.2. Yapının Kullanımı ve İşletilme Süreci

Diğer inşaat faaliyetlerinde bina inşaatının tamamlanması, işin bittiği anlamına gelmekteydi. Yap işlet devret sözleşmelerinde, inşaat faaliyetinin tamamlanması sözleşmede ikinci aşamaya yani binanın kullanılması, işletilmesi aşamasına gelindiğini 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 özelgede; 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 (İstanbul Defterdarlığı, 2003, 13159 sayılı özelge).

Yine İstanbul Defterdarlığının 2004 yılındaki başka bir özelgesinde ise; gayrimenkulün iktisadi kıymetlerini arttırıcı harcamaların 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 (İstanbul Defterdarlığı, 2004, 12382 sayılı özelge).

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.

4.4.3. Sözleşmenin Sona Ermesi

Sözleşmenin sona ermesi aşamasında, inşa eden tarafın işletme hakkı sona erecek ve yapı arsa sahibine teslim edilecektir. Yapı işlet 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 gerekmekteydi. 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 özeldede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013, 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 özelge dikkate alındığında, modelin ismiyle de bir uyumsuzluk fark edilmektedir. Çünkü İstanbul Vergi Dairesi'nin son görüşüne göre modeli "yapdevret-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.

4.5. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU

Kamu özel işbirliği anlaşmalarından olan yap-işlet-devret modeli 12 numaralı uluslararası finansal raporlama yorumları kapsamında değerlendirilmiştir. Bu tür anlaşmalar, belirli bir süre için kamu hizmetlerine altyapı sağlamak, bu altyapıları işletmek ve geliştirmek amacıyla yapılmaktadır. 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 inşaa faaliyetlerini, işletme sürecinde değerlendirme yöntemlerini ve sözleşme sonunda devir işleminin muhasebe standartları açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır.

4.5.1. 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 ve belli bir dönem içerisinde altyapıyı işleten ve altyapının bakımını yapan bir özel sektör işletmesi 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’, ‘iyileştirişletdevret’ veya ‘kamudan özel sektöre’ imtiyazlı hizmet anlaşması olarak tanımlanır. (TFRS 12, Madde: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 imtiyazı 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”* şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla fiziksel niteliği olan bir yapının maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması da finansal tabloların sunuluşu açısından çok uygun görülmemektedir (TMS 38 Maddi, Madde:8).

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, 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.

4.5.2. 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.

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., 2014:588).

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

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 işlemini esas almak suretiyle ölçmesi konusunda teşvik edilir. (TMS 40, Madde:32)

Bu değerlendirme yöntemi, işletmenin sözleşme sonuna kadar, yap işlet devret yatırımından gelir elde etme hakkını finansal tablolarda raporlayabilme özelliğine sahiptir. Bu yöntemde, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan kazanç ve kayıplar, meydana geldikleri dönemde, dönem kar/zararına dahil edilirler. (Örten vd., 2014:587)

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

4.5.3. 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 olamayacağından yapının mali tablolardaki değeri de sıfır olacaktır.

Örnek (5) : BARTU A.Ş., AZRA A.Ş.’nin 6.000,00 m2 arsası üzerine yap işlet devret modeli ile bir otel inşa etmek üzere AZRA AŞ ile anlaşmaya varmıştır. Sözleşmeye göre BARTU A.Ş. inşa edeceği oteli 10 yıl süre ile işletecek ve sürenin sonunda otel binasını bedelsiz olarak AZRA A.Ş.’ye teslim edecektir. Ocak 2014 tarihinde başlanıp 2015 Ağustosunda tamamlanan otel inşaatına ait maliyetler aşağıda verilmiştir.

Tablo 4.10. Otel İnşaatı Maliyetleri

	OTEL İNŞAATI	OTEL 2014 OCAK ARALIK MALİYETLERİ	OTEL 2015 OCAK AĞUSTOS MALİYETLERİ
ARSA (m2)	6.000,00 m2		
KULLANILABİLİR ALAN (m2)	12.000,00 m2		
KABA İNŞAAT MALİYETLERİ	10.000.000 TL	10.000.000 TL	
DETAYLI İŞLER MALİYETLERİ	12.000.000 TL	7.000.000 TL	5.000.000 TL
MEKANİK-ELEKTRİK MALİYETLERİ	10.000.000 TL	5.000.000 TL	5.000.000 TL
ALTYAPI ÇEVRE DÜZENLEME	4.000.000 TL	1.000.000 TL	3.000.000 TL
TEFRİŞ MALİYETLERİ	6.000.000 TL		6.000.000 TL
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	4.000.000 TL	2.500.000 TL	1.500.000 TL
TOPLAM MALİYET	46.000.000 TL	25.500.000 TL	20.500.000 TL
GENEL GİDERLER	4.000.000 TL	1.500.000 TL	2.500.000 TL
GENEL TOPLAM	50.000.000 TL	27.000.000 TL	23.000.000 TL
KULLANILAN KREDİ	40.000.000 TL	40.000.000 TL	
TOPLAM KREDİ FAİZİ	10.000.000 TL	2.500.000 TL	1.500.000 TL

Tablo 4.11. Otel İşletmesi Gelirleri

OTEL İŞLETMESİ	2015
YILLIK HİZMET GELİRİ	6.000.000 TL
HİZMET ÜRETİM MALİYETLER	4.000.000 TL

4.5.4. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekleştirdiği yap işlet devret inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının vergi kanunları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

264 ÖZEL MALİYETLER	25.500.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	4.590.000 TL	
	320 SATICILAR	30.090.000 TL
Otel inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.500.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	270.000 TL	
	320 SATICILAR	1.770.000 TL
Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		
661 UZUN VADELİ BORÇ.GİD.	2.500.000 TL	
	102 BANKALAR	2.500.000 TL
Finansman giderleri muhasebe kaydı		
264 ÖZEL MALİYETLER	20.500.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.690.000 TL	
	320 SATICILAR	24.190.000 TL
Otel inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.500.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	450.000 TL	
	320 SATICILAR	2.950.000 TL
Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		

661 UZUN VADELİ BORÇ.GİD.	1.500.000 TL	
	102 BANKALAR	1.500.000 TL
Finansman giderleri muhasebe kaydı		
120 ALICILAR	7.080.000 TL	
	391 HESAPLANAN KDV	1.080.000 TL
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.000.000 TL
2015 yılı otel gelirleri muhasebe kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	720.000 TL	
	320 SATICILAR	4.720.000 TL
2015 yılı otel işletme giderleri muhasebe kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.531.000 TL	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.531.000 TL
2015 yılı Otel binası amortisman gideri		

4.5.5. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekleştirdiği yap işlet devret inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının Muhasebe Standartları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

248 YAP.OLAN YAT.AMAÇLI GAYR.YAT.	25.500.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KDV	4.590.000 TL	
	320 SATICILAR	30.090.000 TL
Otel inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı		
248 YAP.OLAN YAT.AMAÇLI GAYR.YAT.	1.500.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KDV	270.000 TL	
	320 SATICILAR	1.770.000 TL
Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		
248 YAP.OLAN YAT.AMAÇLI GAYR.YAT.	2.500.000 TL	
	102 BANKALAR	2.500.000 TL
Finansman giderleri muhasebe kaydı		
248 YAP.OLAN YAT.AMAÇLI GAYR.YAT.	20.500.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KDV	3.690.000 TL	
	320 SATICILAR	24.190.000 TL
Otel inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı		
248 YAP.OLAN YAT.AMAÇLI GAYR.YAT.	2.500.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KDV	450.000 TL	
	320 SATICILAR	2.950.000 TL
Otel inşaatı genel yönetim giderleri muhasebe kaydı		

248 YAP.OLAN YAT.AMAÇLI GAYR.YAT.	1.500.000 TL	
	102 BANKALAR	1.500.000 TL
Finansman giderleri muhasebe kaydı		
241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	54.000.000 TL	
	248 YAP.OLAN YAT.AMAÇLI GAYR.YAT.	54.000.000 TL
İnşaat tamamlandığında Otele ait maliyetlerin esas hesabına devri.		
120 ALICILAR	7.080.000 TL	
	368 HESAPLANAN KDV	1.080.000 TL
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.000.000 TL
2015 yılı otel gelirleri muhasebe kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.000.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KDV	720.000 TL	
	320 SATICILAR	4.720.000 TL
2015 yılı otel işletme giderleri muhasebe kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.531.000 TL	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.531.000 TL
2015 yılı Otel binası amortisman gideri		

TMS Taslak Hesap Planında yer alan 240 nolu hesap: 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.

TMS Taslak Hesap Planında yer alan 241 nolu hesap: Hesabın açıklaması: “Bu hesapta; yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı kapsamında yatırım amacıyla elde edilen binalardan gerçeğe uygun değerle ölçülenler izlenir.”

TMS Taslak Hesap Planında yer alan 647 nolu hesap: 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."

4.7. YAP-KİRALA-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU

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.

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, Sıra: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.

4.7.1. 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.

4.7.2. 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, Sıra: 319):

“Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktife 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 amortismanı tabi 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 anlaşılabileceği 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, Sıra: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 aktive 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 Ertelenmiş 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.

4.7.3. 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.

4.8. YAP-KİRALA-DEVRET MODELİ İNŞAAT FAALİYETLERİNİN FAALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DURUMU

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 Madde:4).

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

4.8.1. 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, 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.

Yapı 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., 2014:232).

4.8.2. 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., 2014:227):

- Kiralamaya konu varlığın devrinden kaynaklanan tutar, kiraya verenin satış bedeline eşit bir tutarla olmak üzere asıl alacak 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 değer 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.

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 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 elde tutulan gayrimenkullerdir (TMS 40, Madde:5)

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

4.8.3. 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.

Kiralayan tarafından, faiz gelirleri gerçekleştikçe dönemsellik ilkesine göre ilgili oldukları döneme gelir kaydedilir. Anapara tahsilatları ise devir aşamasında oluşan alaktan düşülmek 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 yürütölür (Örten v.d., 2014:227).

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

Örnek (6) : AYCANA Sağlık Hizmetleri A.Ş. aktifinde kayıtlı 40.000,00 m2 arsa üzerine, yap kirala devret modeliyle 200 yataklı bir hastane yaptırmak üzere GENÇ İnşaat A.Ş. ile anlaşmaya varmıştır. Anlaşmaya göre GENÇ İnşaat A.Ş., hastane inşaatının maliyetlerini üstlenecek ve hastane binasını 10 yıl süre ile AYCANA Sağlık Hizmetleri A.Ş.'ye belirleyecekleri bir tutar ile kiralayacaktır. AYCANA Sağlık Hizmetleri A.Ş., 10 yıl süre ile yapacağı düzenli kira ödemeleri karşılığında hastane binasının; kullanım hakkına sahip olacak, 10. yılın sonunda ise mülkiyet hakkını devralacaktır.

Hastane inşaatı boyunca GENÇ İnşaat A.Ş.'nin katlandığı maliyetler aşağıda verilmiştir. Buna göre GENÇ İnşaat A.Ş.'nin inşaat maliyetlerine ilişkin yapacağı muhasebe kaydını, vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından gösterilmiştir.

Tablo 4.12. Otel İnşaatı Maliyetleri

	HASTANE İNŞAATI
ARSA (m2)	40.000,00 m2
YATAK KAPASİTESİ	200
DİREKT MALZEME MALİYETLERİ	50.000.000 TL
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	55.000.000 TL
MEKANİK-ELEKTRİK MALİYETLER	60.000.000 TL
ALTYAPI ÇEVRE DÜZENLEME	20.000.000 TL
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ	20.000.000 TL
TOPLAM MALİYET	205.000.000 TL
GENEL GİDERLER	15.000.000 TL
GENEL TOPLAM	220.000.000 TL

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

Tablo 4.13. Otel İnşaatı Kira Ödemeleri

YIL	TAKSİT	ANAPARA	FAİZ
1	40.000.000 TL	11.900.000 TL	28.100.000 TL
2	40.000.000 TL	13.500.000 TL	26.500.000 TL
3	40.000.000 TL	15.300.000 TL	24.700.000 TL
4	40.000.000 TL	17.300.000 TL	22.700.000 TL
5	40.000.000 TL	19.600.000 TL	20.400.000 TL
6	40.000.000 TL	22.100.000 TL	17.100.000 TL
7	40.000.000 TL	25.000.000 TL	15.000.000 TL
8	40.000.000 TL	28.100.000 TL	11.900.000 TL
9	40.000.000 TL	31.600.000 TL	8.400.000 TL
10	40.000.000 TL	35.600.000 TL	4.400.000 TL
	400.000.000 TL	220.000.000 TL	180.000.000 TL

- GENÇ İnşaat A.Ş.'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.
- AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

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

- a. GENÇ İnşaat A.Ş.'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.
- b. AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

Kiralama süresinin sonuna gelindiğinde GENÇ İnşaat A.Ş. tarafından hastane binası 2.000 TL tutar ile AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'ye satılacaktır. Mülkiyet hakkının devrine ilişkin;

- a. GENÇ İnşaat A.Ş.'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.
- b. AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

4.8.4. Vergi Kanunlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekletirdiği yap kirala devret inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının vergi kanunları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	205.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	36.900.000 TL	
	320 SATICILAR	241.900.000 TL
Hastane inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	15.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	2.700.000 TL	
	320 SATICILAR	17.700.000 TL
Hastane inşaatı genel giderlerinin muhasebe kaydı		

252 BİNALAR	220.000.000 TL	
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	220.000.000 TL	
İnşaatı tamamlanan Hastane binası maliyetlerinin Binalar hesabına aktarımı		
120 ALICILAR	40.000.000 TL	
220 ALICILAR	360.000.000 TL	
124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GEL.	28.100.000 TL	
224 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GEL.	151.900.000 TL	
252 BİNALAR	219.999.999 TL	
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	1 TL	
GENÇ İnşaat A.Ş.'nin hastane binası kullanım hakkını devrine ilişkin muhasebe kaydı		
260 HAKLAR	220.000.000 TL	
302 ERT. FİN. KİR. BORÇ. MAL.	28.100.000 TL	
402 ERT.FİN. KİR. BORÇ. MAL.	151.900.000 TL	
301 FİN. KİR. İŞL.BORÇLAR	40.000.000 TL	
401 FİN. KİR. İŞL.BORÇLAR	360.000.000 TL	
AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin hastane binasının kullanım hakkını devrine ilişkin muhasebe kaydı		
102 BANKALAR	47.200.000 TL	
124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GEL.	28.100.000 TL	
642 FAİZ GELİRLERİ	28.100.000 TL	
391 HESAPLANAN KDV	7.200.000 TL	
120 ALICILAR	40.000.000 TL	
GENÇ İnşaat A.Ş.'nin hastane binası 1. yıl kira gelirine ilişkin muhasebe kaydı		

301 FİN. KİR. İŞLEM. BORÇLAR	40.000.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.200.000 TL	
260 HAKLAR	28.100.000 TL	
102 BANKALAR		47.200.000 TL
302 ERT. FİN. KİR. BORÇ. MAL.		28.100.000 TL
AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin 1. yıl kira ödemesine ilişkin muhasebe kaydı		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	4.400.000 TL	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		4.400.000 TL
AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin 1. yıl sonu amortisman muhasebe kaydı		
102 BANKALAR	2.360 TL	
252 BİNALAR		1 TL
391 HESAPLANAN KDV		360 TL
679 OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		1.999 TL
GENÇ İnşaat A.Ş.'nin hastane binası mülkiyet hakkının satışına ilişkin muhasebe kaydı		
252 BİNALAR	2.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	360 TL	
102 BANKALAR		2.360 TL
AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin mülkiyet hakkını devrine ilişkin muhasebe kaydı		
252 BİNALAR	220.000.000 TL	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	44.000.000 TL	
260 HAKLAR		220.000.000 TL
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		44.000.000 TL
Amortisman Gideri = 220.000.000,00 TL x 0,02 = 44.000.000 TL		

4.8.5. Muhasebe Standartlarına Göre Örnek Uygulamanın Çözümü

Çalışmanın bu bölümünde inşaat işletmesinin gerçekleştirdiği yap kirala devret inşaat faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının Muhasebe Standartları açısından nasıl olması gerektiğine ilişkin kayıtlar yukarıdaki örnek soru kapsamında gerçekleştirilecektir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	50.000.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KDV	9.000.000 TL	
	320 SATICILAR	59.000.000 TL
Hastane inşaatı direkt maliyetlerinin muhasebe kaydı		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	55.000.000 TL	
	102 BANKALAR	55.000.000 TL
Hastane inşaatı direkt işçilik giderlerine ilişkin muhasebe kaydı		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000.000 TL	
171 İNDİRİLECEK KDV	18.000.000 TL	
	320 SATICILAR	118.000.000 TL
Hastane inşaatı genel üretim giderlerine ilişkin muhasebe kaydı		
151 YARI MAMÜL	15.000.000 TL	
	771 GEN.YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	15.000.000 TL
Hastane inşaatı genel giderlerinin muhasebe kaydı		
710 DİREKT İMM GİDERLERİ	50.000.000 TL	
	150 İLK MADDE VE MALZEME	50.000.000 TL
Hastane inşaatı malzeme kullanımına ilişkin muhasebe kaydı		

151 YARI MAMÜL - ÜRETİM	205.000.000 TL	
711 DİREKT İMM GİD. YANSITMA		50.000.000 TL
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSITMA		55.000.000 TL
731 GENEL ÜRETİM GİD.YANSITMA		100.000.000 TL
Hastane inşaatı maliyetlerinin yansıtılmasına ilişkin muhasebe kaydı		
152 MAMÜLLER	205.000.000 TL	
151 YARI MAMÜL		205.000.000 TL
Hastane inşaatının tamamlanmasına ilişkin muhasebe kaydı		
120 ALICILAR	40.000.000 TL	
220 ALICILAR	360.000.000 TL	
128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ		28.100.000 TL
228 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ		151.900.000 TL
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		220.000.000 TL
GENÇ İnşaat A.Ş.'nin hastane binası kullanım hakkı devrine ilişkin muhasebe kaydı		
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	205.000.000 TL	
152 MAMÜLLER		205.000.000 TL
Satılan Hastane binası maliyetine ilişkin muhasebe kaydı		
252 BİNALAR	50.000.000 TL	
328 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	28.100.000 TL	
428 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	151.900.000 TL	
320 SATICILAR		40.000.000 TL
420 SATICILAR		360.000.000 TL
AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin hastane binasının kullanım hakkını devraldışına ilişkin muhasebe kaydı		
102 BANKALAR	47.200.000 TL	
128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ	28.100.000 TL	
662 DİĞER FAİZ GELİRLERİ		28.100.000 TL
368 HESAPLANAN KDV		7.200.000 TL

120 ALICILAR	40.000.000 TL
GENÇ İnşaat A.Ş.'nin hastane binası 1. yıl kira gelirine ilişkin muhasebe kaydı	
320 SATICILAR	40.000.000 TL
171 İNDİRİLECEK KDV	7.200.000 TL
672 DİĞER FAİZ GİDERLERİ	28.100.000 TL
102 BANKALAR	47.200.000 TL
328 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	28.100.000 TL
AYCAN Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin 1. yıl kira ödemesine ilişkin muhasebe kaydı	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	4.200.000 TL
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	4.200.000 TL
Hurda değeri 10.000.000 TL	
Yıllık Amortisman Tutarı = 210.000.000,00 TL x 0,02 = 4.200.000 TL	
AYCAN Sağlık Hizmetleri AŞ'nin 1. yıl amortisman işlemine ait muhasebe kaydı	

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İnşaat faaliyetleri amaçları doğrultusunda imalatı, yapılmakta olan yatırım, hizmet üretimi ve ayrıca özel maliyet olarak karşımıza çıkabilmektedir. Farklı amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilen inşaat faaliyetleri aynı zamanda muhasebe uygulamaları bakımından da vergi kanunları ile muhasebe standartları arasında farklı uygulamalar ile karşılaşmaktadır.

Yap-Sat inşaat faaliyetleri kapsamında vergi kanunları ile muhasebe standartları arasında ortaya çıkan en belirgin farklılık amortisman konusundaki düzenlemelerdir. Vergi kanunları düzenlemeleri uyarınca varlığın neredeyse tamamına yakını için amortisman ayrılabilirken muhasebe standartları düzenlemeleri uyarınca amortisman ayrılabilir tutarın belirlenmesinde hurda değer kavramı ön plana çıkmaktadır. Bir diğer farklılık ise vergi kanunları tam maliyet yöntemini esas almasına karşın muhasebe standartları normal maliyet yöntemini esas almakta ve dönemde meydana gelen giderlerin kapasite kullanım oranı kadarının maliyete yüklenmesi gerektiğini işaret etmektedir.

İnşaat faaliyetlerinde işletme tarafından katlanılan borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemelerde bir diğer farklılık yaratan konu olup; vergi kanunları düzenlemeleri uyarınca varlığın aktife dahil olduğu yıla ilişkin borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine ilave edilmesi gerektiği, diğer yıllarda ise işletmelerin maliyet veya dönem gideri yapmak ile ilgili bir sınırlama ile karşılaşmadığı görülmektedir. Muhasebe standartları düzenlemeleri uyarınca ise borçlanma maliyetleri konusu, varlığın inşasıyla direkt bir şekilde ilişkilendirilebile borçlanma maliyetlerinin tamamının aktifleştirilmesi gerektiği, direkt bir şekilde ilişkilendirilemeyen birden fazla borçlanmanın oluşturduğu borçlanma maliyetlerinin bir aktifleştirme oranı ile hesaplanarak maliyetine yüklenmesi gerektiği görülmektedir.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetler yapusp gereği aunı zamanda bir yap-sat inşaat faaliyeti olduğundan dolayı yukarıda yapılan açıklamalar arsa karşılığı inşaat faaliyetleri içinde geçerli olmaktadır.

Vergi kanunları ve muhasebe standartlarındaki uygulama farklılıklarının söz konusu olduğu bir diğer inşaat faaliyeti ise özel inşaat faaliyetleri olup genel giderler, borçlanma maliyetleri ve amortismanı tabi tutarlar ile ilgili farklılıklar göze çarpmaktadır.

Taahhüt şeklinde inşaat faaliyetlerinin muhasebe uygulama ve işlemlerine ilişkin olarak vergi kanunları ile muhasebe standartları açısından bir takım farklılıklar karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri uyarınca inşa faaliyetini gerçekleştiren işletme tarafından alınan hakediş bedellerini ve maliyetleri Yıllara Yaygın İnşaat Onarım faaliyetinin bittiği yıl Gelir Tablosunda raporlamaktadır. Muhasebe standartları ise “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”ni öngörmektedir.

Vergi kanunları ile muhasebe standartlarının farklı uygulamaları öngördüğü bir diğer inşaat faaliyeti ise yap işlet devret modeliyle inşa edilen yapılara ilişkin faaliyetlerdir. Yap işlet devret modeline göre yapının hangi hesapta aktifleştirileceği konusunda farklı uygulamalar karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda vergi kanunları düzenlemeleri uyarınca, yapının maliyetinin sözleşme süresine bölünmek suretiyle her yıl eşit tutarlarda amorti edilmesi öngörüldürken, muhasebe standartları gelecekte beklenen net nakit akışları üzerinden hesaplanan gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlemeyi esas almaktadır.

Bir diğer inşaat faaliyeti olan yap kirala devret modelinde ise; yapının inşası, sözleşme süresince kiralanması ve sözleşme süresinin tamamlanmasını takiben bedelsiz ya da değerinden çok daha az bir bedel karşılığında devredilmesi bir finansal kiralama işlemi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunları düzenlemeleri kapsamında, 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 alaktan 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.

Sonuç olarak, inşaat faaliyetlerine ilişkin vergi kanunları ile muhasebe standartları arasında bir çok farklı uygulama karşımıza çıkmaktadır. Vergi idaresinin amacı vergi gelirlerini doğru bir şekilde hesaplamak ve en yüksek vergi gelirini elde etmektir. Muhasebe standartları ise işletmenin gerçek değerini ve durumunu ortaya koyabilmek için daha ayrıntılı bir takım hesaplamaları öngörmektedir. Bu bağlamda vergi kanunlarımızda muhasebe standartları ile uyumlu ve güncel hale gelmesi tüm ilişkili kişi ve kurumların menfaatine olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitap ve Dergiler

- [1] AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık, Sayı: 84.
- [2] 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
- [3] ALAGÖZ Ali (2008). Türkiye’de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri. Ankara. Nobel Yayın Dağıtım."
- [4] ALTUĞ Osman (1999). Maliyet Muhasebesi. Ankara. Türkmen Kitabevi.
- [5] AŞKER Ali (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter Ve Değerleme İşlemleri. Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 87
- [6] BOYAR Ender, GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar (2006). Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması. İstanbul. Mali Çözüm, Sayı 76.
- [7] BULUT İbrahim (2007). Yıllar Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar. Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 92
- [8] BÜYÜKMİRZA Kamil (2008). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara. Gazi Kitabevi
- [9] ERDEN Selman Aziz (1999). İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme. Isparta. Tuğra Ofset.
- [10] GÖKÇEN Gürbüz v.d. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları. İstanbul. Beta Yayınları
- [11] GÜNEŞ Cengiz (1999). Yap İşlet Devret Modelinde İmtiyazlı Şirketler. Ankara. Sirküler Rapor Serisi No:30 Türmob Yayınları
- [12] KARAHASAN Mustafa Reşit (1979). İnşaat İmar İhale Hukuku. Ankara.
- [13] KARLUK, Rıdvan (1995). Türkiye Ekonomisi: Tarihsel Gelişim Yapısal Değişim. İstanbul, Beta Yayınları.

- [14] KIZILOT Şükrü (1994). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme. Ankara. Yaklaşım Yayınları.
- [15] KIZILOT Şükrü (2010). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. Ankara Yaklaşım Yayınları
- [16] KIZILOT, Şükrü (1998). Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Ankara. Yaklaşım Yayınları
- [17] KOÇER Muhammed (2008). İnşaat Sektöründe YİD (Yap-İşlet-Devret) Modeli Sözleşmeler ile Yapım İşleri Sözleşmelerinin Karşılaştırılması. Eskişehir. Yüksek Lisans Tezi.
- [18] ÖRTEN Remzi vd. (2014). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları. Ankara. Gazi Kitabevi
- [19] SAĞLAM Necdet v.d. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları, Turhan Kitabevi
- [20] SEVİLENGÜL Orhan (2011). Genel Muhasebe. Ankara. Gazi Kitapevi.
- [21] ŞENLİK Mehmet. (2007). İnşaat Muhasebesi. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları
- [22] UYSAL Tolga (2008). Arsa Karşılığı Kat Teslimlerinde Kdv Matrahının Hesabı ve Muhasebesi. Ankara. E-Yaklaşım Yayınları. Sayı 56
- [23] 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.
- [24] YILMAZ A. (2003). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme. Ankara. Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları
- [25] YILMAZ Kazım (2006). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara. Ce-Ka Yayınları
- [26] YILMAZ Kazım (2007). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara. Ce-Ka Yayınları

Makale ve Diğer Yayınlar

- [1] Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun, Kanun No: 3996, 13.06.1994 tarih ve 21959 sayılı Resmi Gazete
- [2] DOĞRUSÖZ Bumin (1994). Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergilendirme “Stopaj”, İstanbul. İ.S.M.M.O. Yayınları.
- [3] Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, Kanun No: 6361, 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete
- [4] Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No: 193, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete
- [5] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Kanun No: 3065, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete
- [6] Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun No: 3065, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete
- [7] Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun No: 5520, 13.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete
- [8] Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun, Kanun No: 5396, 15.07.2005 tarih ve 25876 sayılı Resmi Gazete
- [9] 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
- [10] T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. 27.08.2014 Tarih ve 27575268-105[262-2013-209]-831 sayılı özelge
- [11] T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Defterdarlığı, 16.09.2004 tarih ve 12382 sayılı özelge
- [12] T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Defterdarlığı, 24.09.2003 tarih ve 13159 sayılı özelge
- [13] T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 07.08.2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı özelge.
- [14] T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 18.07.2014 tarih ve 11395140-019.01-1900 sayılı özelge

- [15] T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 5520_Sayili_Kanun.pdf
- [16] TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete
- [17] TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 31.12.2005 tarih 26040 sayılı Resmi Gazete
- [18] TMS 17 Kiralama İşlemleri, 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı resmi gazete
- [19] TMS 18 Hasılat, 09.12.2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete
- [20] TMS 2 Stoklar Standardı, 15.01.2005 tarih 25701 sayılı Resmi Gazete
- [21] TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 09.11.2005 tarih 25988 sayılı Resmi Gazete
- [22] TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete
- [23] TMS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları, 15.07.2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazete
- [24] TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete
- [25] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği
- [26] Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, Kanun No: 213, Sıra No: 238, 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete
- [27] Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Kanun No:213, Sıra No: 319, 07.07.2003 tarih ve 25155 sayılı Resmi Gazete
- [28] Vergi Usul Kanunu, Kanun No:213, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete

ÖZGEÇMİŞ

09.09.1985 doğumludur. İlk ve Ortaokulu Siirt'in Kurtalan ilçesinde liseyi İse Kayseri Atatürk Lisesi'nde tamamlamıştır. Lisans eğitimini 2008- 2012 yılları arasında Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat bölümünde tamamlamıştır. 2012-2014 yılları arasında Kıta İnşaat Ltd. bünyesinde yönetici olarak çalışmaya başlamış ve daha sonra mali müşavirlik mesleğine geçiş yapmış ve Bilgi Müsavirlik Ofisi'nde devam etmektedir.

