

**RÜZGAR VE GÜNEŞ ENERJİSİ SANTRALİ YATIRIMLARININ
VE İŞLETME FAALİYETLERİNİN TMS/TFRS ÇERÇEVESİNDE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Dönem Projesi
İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Programı**

Şükrü DÜMENLİ

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet UTKU**

Ocak 2019

DENİZLİ

ÖN SÖZ

Yüksek Lisans ders aşamasında, kendilerinden ders aldığım bütün hocalarıma; Dönem Projesi hazırlama aşamasında ve ders dönemi boyunca desteğini eksik etmeyen danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Mehmet UTKU' ya, Dönem Projemin hazırlanma aşamasında desteklerini benden esirgemeyen annem Memnune DÜMENLİ' ye, babam Fikri DÜMENLİ' ye ve her zaman yanımda olan, bu süreçte desteğini eksik etmeyen, Aysun KARCIDAĞ' a teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

RÜZGAR VE GÜNEŞ ENERJİSİ SANTRALİ YATIRIMLARININ VE İŞLETME FAALİYETLERİNİN TMSTFRS ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

DÜMENLİ Şükrü
Dönem Projesi
İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe Ve Finansman Programı
Tez Yöneticisi: Dr. Öğr. Ü., Mehmet UTKU
Ocak 2019, IX+140 sayfa

Enerji olağan hayatın akışında en önemli etmendir. Dünya’da enerji kaynaklarının kullanımını ele geçirilmesi ile ilgili savaş ve çatışmaların yaşandığı günümüzde yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı enerji arzının güvenliğinin sağlanması için ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Ülkemizde elektrik üretimi ve yenilenebilir enerji kaynaklarından hidroelektrik enerji santralleri uzunca bir süre devlet imkanları ile yatırım yapılmış ve işletilmiştir. 2001 yılında 4628 sayılı kanun ile EPDK kurulmuş ve yenilenebilir enerji kaynaklarının özendirilmesi ile ilgili tedbir almak için yetki verilmiştir. 2005 yılında 5346 sayılı kanun ile yenilenebilir enerji politikasına yönelik ilk kanun çıkarılmış ancak, yeterli destekleme ve teşvik mekanizmalarını içermemekteydi. Daha sonra 2008 yılında 5784 sayılı ve 2010 yılında 6094 sayılı kanunlar ile yeni teşvikler getirilerek yenilenebilir enerji yatırımlarını arttırmak hedeflenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile TMS’nin muhasebe sistemi olarak uygulanması öngörülmüş ancak, yasada on anda yapılan değişiklik ile yasadan çıkarılmıştır. Yenilenebilir enerji yatırım tutarları yüksek olması nedeni ile büyük firmalar tarafından yapılmakta ve firmalar finansal rapor setlerini TMS’ ye göre hazırlamaktadır. Bu çalışma yenilenebilir enerji yatırımı yapacak olan firmalara rehber niteliği taşıması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS/TFRS, Yenilenebilir Enerji, Teşvik, Muhasebe

ABSTRACT

RECOGNITION OF THE INVESTMENTS IN WIND AND SOLAR POWER PLANTS AND OPERATING ACTIVITIES WITHIN THE LIGHT OF TMS/TFRS

DUMENLI Şükrü

Term Project

Department of Business

Accounting and Finance Programme

Thesis Advisor: Dr. Asst. Prof., Mehmet UTKU

January 2019, IX +140 pages

Energy has been in an indispensable position in today's modern community. In today's world, where there are wars and conflicts to control the energy resources, the importance of renewable energy resources has been increasing day by day. The countries have been seriously investing especially in wind and solar power plants in recent years to secure the energy supply. In our country, electric power generation with hydro-electric power plants from renewable power resources had been provided by the government for many years. In 2001, in accordance with the law no.4628, EPDK was founded and this institution was authorized to take measures in encouraging the renewable energy resources. In 2008, in accordance with the law no. 5784 and in 2010 in accordance with the law no. 6094 the new rules had been proceeded and increasing in the renewable energy investments are aimed by legislating new incentives.

Renewable energy investments are generally made by big business as the amount for them are really high. Many businesses related to this field in our country has started to use international accounting and financial reporting standards instead of national accounting policies since 2005. The aim for this is to provide TMS/TFRS executions related to the operations of electricity generation corporations in the field of renewable energy resources and to guide the business that would invest in this sector. In this direction, the status of the renewable energy in the world and in Turkey has been analyzed, incentives and investment costs in this field have been presented, then TMS/TFRS executions related to operations in this field are explained with accounting entry samples.

Keywords: TMS/TFRS, Renewable Energy, Accounting in Energy Business

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar DİZİNİ	vii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	ix
GİRİŞ	1

BÖLÜM 1

YENİLENEBİLİR ENERJİ KAVRAMI

1.1. Enerji Kavramı Ve Enerji Kaynakları:.....	2
1.1.1. Enerji Kaynaklarının Çeşitleri:.....	3
1.1.1.1. Fosil(Yenilenemez) Enerji Kaynakları:	3
1.1.1.1.1. Kömür:	3
1.1.1.1.2. Petrol:	4
1.1.1.1.3. Doğalgaz:	4
1.1.1.1.4. Nükleer Enerji:	5
1.1.1.2. Yenilenebilir Enerji Kaynakları:.....	5
1.1.1.2.1. Rüzgar Enerjisi:.....	5
1.1.1.2.2. Güneş Enerjisi:	7
1.1.1.2.3. Hidrolik (Hidroelektrik) Enerji:	8
1.1.1.2.4. Jeotermal Enerji:	8
1.1.1.2.5. Biyokütle Enerji:	9
1.2. Dünya’ da Yenilenebilir Enerji Politikaları:	10
1.2.1. Dünya’ da Yenilenebilir Enerji Yatırımları:	10
1.2.2. Dünya’ da Yenilenebilir Enerji Teşvikleri:	16
1.3. Türkiye’ de Yenilenebilir Enerji Politikaları:	18
1.3.1. Türkiye’ de Yenilenebilir Enerjinin Yasal Çerçevesi:	18
1.3.1.1. 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu:	18
1.3.1.2. 5346 Sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına Dair Kanun:	18
1.3.1.3. 5627 Sayılı Enerji Verimliliği Kanunu:.....	19
1.3.1.4. 5686 Sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu ve Uygulama Yönetmeliği:.....	19
1.3.1.5. Elektrik Enerjisi Üretimine Yönelik Jeotermal Kaynak Alanlarının Kullanımına Dair Yönetmelik:	19
1.3.1.6. Elektrik Enerjisi Piyasası ve Arz Güvenliği Strateji Belgesi:.....	20

1.3.1.7. 6094 Sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına Dair Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun:	20
1.3.1.8. Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Belgelendirilmesi ve Desteklenmesine İlişkin Yönetmelik:	20
1.3.1.9. Elektrik Piyasalarında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik: ..	21
1.3.1.10. Güneş Enerjisine Dayalı Üretim Tesisi Kurmak Üzere Yapılan Lisans Başvurularına İlişkin Yarışma Yönetmeliği:	21
1.3.1.11. 6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu:	21
1.3.1.12. Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliği:	22
1.3.1.13. Rüzgar ve Güneş Enerjisine Dayalı Önlisans Başvuruları İçin Yapılacak Rüzgar ve Güneş Ölçümleri Uygulamalarına Dair Tebliğ:	25
1.3.1.14. Ulusal Yenilenebilir Enerji Eylem Planı (YEEP):.....	25
1.3.1.15. Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üreten Tesislerde Kullanılan Yerli Aksamın Desteklenmesi Hakkında Yönetmelik:.....	25
1.3.1.16. Yenilenebilir Enerji Kaynak Alanları (YEKA) Yönetmeliği:	26
1.3.2. Türkiye’ de Yenilenebilir Enerji Yatırımları:	27
1.4. Yenilenebilir Enerji Yatırım Maliyetleri:.....	29
1.4.1. Güneş Enerji Sistemlerinde İlk Kurulum Maliyeti Ve Gelir Analizleri (0,97 MWp Kurulu Güç)	29
1.4.2. Rüzgar Enerjisi Sistemlerinde İlk Kurulum Maliyeti ve Gelir Analizleri (5 MW Kurulu Güç):.....	32
1.5. Enerji Şirketlerinde Kullanılan Muhasebe Standartları	34
1.5.1 Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi:	34
1.5.2. Enerji Üreten İşletmelerde Kullanılan Standartlar:	35

BÖLÜM 2:

YENİLENEBİLİR ENERJİ YATIRIMLARINDA SEKTÖRE

YÖNELİK TEŞVİKLER

2.1. Yenilenebilir Enerji Yatırımlarına Yönelik Sektöre Yönelik Teşvikler:	36
2.1.1. Sabit Fiyat Garantisi (FIT):	36
2.1.2 Lisanssız Üretim Hakkı	37
2.1.3. Proje Bedeli Muafiyeti (Yatırım Dönemi Uygulamaları)	38
2.1.4. Lisans Bedeli Muafiyeti:	38
2.1.5. Arazi ihtiyacına ilişkin uygulamalar:	38
2.1.6. Muafiyetli Üretim:.....	40
2.1.7. Diğer Uygulamalar:	40
2.1.8. Yenilenebilir Enerji Kaynak Belgesi (YEK Belgesi):.....	41
2.2. Ticaret Bakanlığı Tarafından Sağlanan Teşvikler:	41
2.2.1. Yatırım Teşvik Programına Göre Bölgeler:	42
2.2.2. Yatırım Teşvik Sistemi Asgari Yatırım Tutarı:.....	43
2.2.3. Yatırım Teşvik Sisteminde Destek Unsurları:.....	43

2.2.3.1. KDV İstisnası:.....	43
2.2.3.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti:	43
2.2.3.3. Vergi İndirimi:	43
2.2.3.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği:	44
2.2.3.5. Gelir Vergisi Stopajı Desteği:.....	44
2.2.3.6. Sigorta Primi Desteği:.....	45
2.2.3.7. Faiz Desteği:	46
2.2.3.8. Yatırım Yeri Tahsisi:	46
2.2.3.9. KDV İadesi:	46
2.2.4. Genel Teşvik Uygulamaları:.....	47
2.2.5. Bölgesel Teşvik Uygulamaları:	47
2.2.6. Öncelikli Yatırımların Teşviki:	48
2.2.7. Büyük Ölçekli Yatırımlar Teşviki:.....	48
2.2.8. Stratejik Yatırımların Teşviki:.....	49
2.3. Diğer Teşvikler:	51
2.3.1. Malullük, Yaşlılık Ve Ölüm Sigortası İşveren Hissesinde 5 Puanlık İndirim (5510 Kanun İndirimi):	51
2.3.2. İlave 6 Puanlık Prim İndirimi	51
2.3.7. Genç, Kadın Ve Mesleki Belge Sahibi Olanların İstihdamına Yönelik Teşviki:	52
2.3.4. İşsizlik Ödeneği Alanların İstihdamı Halinde Sağlanan Teşvik:	53
2.3.5. İlave İstihdam SGK Ve Gelir Vergisi Teşviki:	54

BÖLÜM 3:

ELEKTİRİK ÜRETİM ŞİRKETLERİNDE YENİLENEBİLİR ENERJİ YATIRIMLARI VE ENERJİ ÜRETİM VE HASILATINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

3.1. 0,97 MWp Kurulu Güce Sahip GES VE 5 MWp Kurulu Güce Sahip RES Yatırımı yapan AB Elektrik Üretim A.Ş. Firmasına Ait Muhasebe Kayıtları:	57
SONUÇ VE ÖNERİLER	81
KAYNAKLAR	82
EKLER	87
ÖZ GEÇMİŞ	140

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Çeşitleri	2
Tablo 2: Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Çeşitleri	6
Tablo 3: Türkiye' de Bölgeler İtibariyle Yıllık Güneşlenme Saatleri	7
Tablo 4: Dünya' da Yenilenebilir Enerji Göstergeleri (2015 – 2016)	11
Tablo 5: OECD Ülkelerinde Kurulu Güç ve Yenilenebilir Enerji Payı.....	12
Tablo 6: OECD Üyesi Ülkelerin Kurulu Güç İçerisinde Yenilenebilir Enerji Payı	13
Tablo 7: OECD Ülkelerinde Kurulu Güç ve Yenilenebilir Enerji Büyüme Oranı	13
Tablo 8: Dünya' da Yenilenebilir Enerji Teşvikleri	17
Tablo 9: Türkiye'de 2001-2017 Yıllarında Enerji Santrallerin Kurulu Güçleri:	28
Tablo 10: Türkiye'de 2001-2017 Yıllarında Kaynaklara Göre Elektrik Üretimi:	29
Tablo 11: 0,97 mWp Kurulu Güce Sahip Güneş Enerji Santrali Kurulum Maliyeti	30
Tablo 12: 0,97 mWp Kurulu Güce Sahip Güneş Enerji Santrali Aylık Hasılatı.....	31
Tablo 13: Güneş Enerji Tesisinin Değerlendirmesi	32
Tablo 14: 5 MW Kurulu Güce Sahip Rüzgar Santrali Kurulum Maliyeti	33
Tablo 15: Türkiye'de Yenilenebilir Enerji İçin Uygulanan Sabit Fiyat Garantisi.....	36
Tablo 16: Türkiye'de Teknoloji Bazında Sabit Alım Fiyat Garantisi ve Yerli Katkı İlavesi	37
Tablo 17: Yatırım Teşvik Sistemi Bölgeleri	42
Tablo 18: Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği Hesaplama Tablosu.....	44
Tablo 19: Gelir Vergisi Stopaj Desteği Hesaplama Tablosu	45
Tablo 20: Sigorta İşçi Primi Desteği Hesaplama Tablosu	46
Tablo 21: Bölgesel Teşvik Uygulamasında Sağlanan Teşvikler.....	47
Tablo 22: Öncelikli Yatırımlar Destek Unsurları Tablosu.....	48
Tablo 23: Büyük Ölçekli Yatırımlar Desteği Yatırım Konuları	49
Tablo 24: Büyük Ölçekli Yatırımlar Desteği Sağlanan Destekler	49
Tablo 25: Stratejik Yatırımlar Desteği Destek Unsurları.....	50
Tablo 26: Malullük, Yaşlılık Ve Ölüm Sigortası İşveren Hissesinden 5 Puanlık İndirim Hesaplama Tablosu	51
Tablo 27: İlave 6 Puanlık İndirim Hesaplama Tablosu	52
Tablo 28: Genç, Kadın Ve Mesleki Belge Sahibi Olanların İstihdamına Yönelik Teşvik Hesaplama Tablosu	53

Tablo 29: İşsizlik Ödeneği Alanların İstihdamı Halinde Sağlanan Teşvik Hesaplama Tablosu.....	54
Tablo 30: İlave İstihdam SGK Ve Gelir Vergisi Teşviki Hesaplama Tablosu	56

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ÇED	Çevresel Etki Değerlendirmesi
DSİ	Devlet Su İşleri
EB	Endüstri Bölgesi
EİE	Elektrik İşleri Etüt İdaresi
ENH	Enerji Nakil Hattı
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
EUR	Avrupa Para Birimi
GES	Güneş Enerji Santrali
GW	Gigawatt
KDV	Katma Değer Vergisi
KW	Kilowatt
KWH	Kilowatt Saat
M2	Metre Kare
MTEP	Milyon Ton Eşdeğer Petrol
MW	Megawatt
MWP	Megawatt Zirvesi
OECD	Ekonomik Kalkınma Örgütü
OSB	Organize Sanayi Bölgesi
RES	Rüzgar Enerji Santrali
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TTK	Türkiye Taşkömürü Kurumu
TWH	Terawatt Saat
USD	Amerikan Doları
W	Watt
YEK	Yenilenebilir Enerji Kaynakları
YEKA	Yenilenebilir Enerji Kaynak Alanları
YEKDEM	Yenilenebilir Enerji Kaynakları Destekleme Mekanizması

GİRİŞ

Yenilenebilir Enerji Yatırımlarının önem kazandığı günümüzde ülkeler yatırımlara farklı destek ve teşvikler vermektedir. Bu destekler sayesinde yatırım maliyeti fazla ve geri ödeme süresi uzun süreli olan yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik üretimine özel sektörün yatırım yapması hedeflenmektedir. Bu sayede ülkeler enerji arzlarını yerli kaynaklara yönlendirmekte dış ticaret açıklarını ve enerji ithalatlarını kontrol altına almayı hedeflemektedirler.

Bu çalışmayla amaçlanan, yenilenebilir enerji sektöründe faaliyet gösteren elektrik üretim işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin TMS/TFRS uygulamalarını ortaya koymak ve sektöre yatırım yapacak işletmelere rehber olabilmektir

Çalışmamızın Birinci Bölümünde yenilenebilir enerjinin tanımı, dünyadaki ve ülkemizdeki durumu ile ülkemizdeki yasal gelişimi incelenmiştir. Ayrıca bu bölümde yenilenebilir enerji tesisi kurulum maliyetleri detaylandırılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, bu sektörde yatırım yapmak isteyen firmalara sağlanacak teşvik ve destekler ayrıntısı ile incelenmiştir.

Çalışmanın Üçüncü Bölümünde ise, bu sektörde faaliyet gösterecek işletmelere rehber oluşturması amacıyla TMS/TFRS' ler ile ilgili örnek uygulama ve yevmiye maddelerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM:

YENİLENEBİLİR ENERJİ

1.1. Enerji Kavramı Ve Enerji Kaynakları:

Enerji: maddenin veyahut maddeler bütününe iş yapma kabiliyeti olarak tanımlanmakta ve de aşağıdaki tablodaki gibi birbirinden farklı çeşitli kaynaklardan yararlanmak suretiyle üretilmektedir. (Öztürk,2013:2)

Enerji kaynakları: Değişik yöntem ve teknikler kullanılarak ekonomik amaçlarla enerji elde edilen kaynaklara denir. (Döner, 2018; 3)

Tablo 1: Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Çeşitleri

ENERJİ KAYNAKLARININ ÇEŞİTLERİ	
Fosil(Tükenebilir) Enerji Kaynakları	Yenilenebilir Enerji Kaynakları
Kömür	Rüzgar Enerjisi
Petrol	Jeotermal Enerji
Doğalgaz	Güneş Enerjisi
Nükleer Enerji	Biyokütle
	Deniz Kökenli Enerjiler
	Hidrolik Enerji

Enerji, bir ülkenin sosyal, kültürel ve ekonomik gelişimindeki etmenlerden biridir.

Hızlı nüfus artışı ve gelişen üretim teknolojileri, küresel enerji talebini her geçen gün arttırmaktadır. Enerji kaynaklarının sürdürülebilirliği, dünyanın çözmek zorunda olduğu temel sorunların başında yer almaktadır. (Bayraç Vd., 2018, 1)

İstikrarsız bir niteliğe sahip ve çoğunlukla artma eğiliminde olan enerji fiyatlarının dünyanın geleceğini tehdit etmesi, fosil yakıtların aşırı kullanımına bağlı oluşan sera gazlarının yarattığı küresel iklim değişiklikleri ve ayrıca, çatışma veya savaflara neden olan enerji temini ve güvenliği, çözülmesi gereken küresel nitelikli ana sorunlar olarak ortaya çıkmaktadır. (Bayraç Vd., 2018, 1)

Türkiye’de bilinen fosil yakıt rezervleri ihtiyaca cevap verecek düzeyde değildir.

Mevcut linyit kömür kalorisi düşük ve içerik olarak yüksek değerde değildir. Bu nedenle Türkiye enerjisinin yarısından fazlasını ithal eden dışa bağımlı bir ülkedir. Bu durum ülke ekonomisine olumsuz etki yapmaktadır. Ancak sahip olduğu coğrafi yapısı gereği yenilenebilir enerji kaynakları konusunda avantajlıdır. Bu nedenle ülkede hem dışa bağımlı enerji kaynağından ziyade çevre dostu yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı ekonomiye ve çevreye olumlu katkılar sağlayacaktır. (Karalı, 2017, 1-2)

Türkiye'nin enerji ihtiyacı ekonomisinin büyümesi ile beraber her geçen yıl artarak devam etmekte ve dünyanın enerji tüketicileri arasında yer almaktadır. Ekonomik Kalkınma Örgütü üyeleri içerisinde enerjiye olan talebin en hızlı yükseldiği ülkeler arasında yer alan Türkiye'nin Çin'den sonra en fazla enerji talep artışına sahip olan ülke olduğu bilinmektedir. (Bayraç Vd., 2018, 2)

1.1.1. Enerji Kaynaklarının Çeşitleri:

1.1.1.1. Fosil(Yenilenemez) Enerji Kaynakları:

1.1.1.1.1. Kömür:

Çoğunlukla karbon, hidrojen ve oksijenden oluşan az miktarda kükürt ve nitrojen barındıran, kimyasal ve fiziksel bakımdan farklılık gösteren yapıya sahip maden ve kayadır (TTK, 2017: 1).

Dünyada en çok üretilen maddelerden biri olan kömür, çoğunlukla ya yakıt olarak doğrudan yakılmakta ya da ısıtılarak ikincil yakıtlara dönüştürülmektedir. Türkiye'de en yaygın kömür çeşidi ise linyittir. (Sülükçüler, 2018, 5)

Enerji bakanlığının verilerine göre, dünya genelinde kömür rezervlerinin %31,30'u Avrupa-Avrasya ülkelerinde, %41,00'i Asya-Pasifik ülkelerinde, %25,00'i Kuzey Amerika ülkelerinde, %1,40'ı Afrika-Doğu Akdeniz ülkelerinde %1,30 'u Orta ve Güney Amerika ülkelerinde bulunmaktadır.

Dünya Enerji Konseyi tarafından 80 civarında ülkede bulunduğu raporlanan dünya kömür rezervlerinin en büyük kısmı ABD'de yer almaktadır. ABD'yi Rusya Federasyonu ve Avustralya izlemektedir. Diğer kömür zengini ülkeler arasında; Çin, Hindistan, Almanya, Ukrayna, Polonya, Kazakistan ve Endonezya bulunmaktadır. Dolayısıyla, dünya kömür rezervlerinin %90'dan fazlası bu dokuz ülkenin sınırları içinde

yer almaktadır. Dünya 2015 yılı toplam kömür üretimi dikkate alındığında, küresel kömür rezervlerinin yaklaşık 134 yıl ömrü bulunduğu hesaplanmaktadır.

Enerji bakanlığının verilerine göre ülkemiz rezerv ve üretim miktarları açısından linyitte dünya ölçeğinde orta düzeyde, taşkömüründe ise alt düzeyde değerlendirilebilir. Toplam dünya linyit kömürü rezervinin yaklaşık %3,2'si ülkemizde bulunmaktadır. Bununla birlikte linyitlerimizin büyük kısmının ısı değeri düşük olduğundan termik santrallerde kullanımı ön plana çıkmıştır. 2016 yılı sonu itibariyle 136,2 Milyon Ton Eşdeğer Petrol (MTEP) olan ülkemizin toplam birincil enerji tüketiminde kömürün payı %28'dir. Ülkemizin 2018 ilk yarısı itibariyle kömüre dayalı santral kurulu gücü 18.666 MW olup toplam kurulu gücün %21,4'üne karşılık gelmektedir. Yerli kömüre dayalı kurulu güç 10.570 MW (%12,1) ve ithal kömüre dayalı kurulu güç ise 8.794 MW (%10,1) şeklindedir.

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye'de kömüre dayalı santrallerden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %33,0 düzeyindedir.

1.1.1.1.2. Petrol:

Petrol, karbondan ve hidrojen ana maddelerinden oluşan ve içerik olarak içinde kükürt, oksijen ve nitrojen maddeleri de bulunan çok karmaşık bir bileşimdir. Doğada katı, sıvı ve gaz halinde bulunabilir.

Enerji bakanlığının verilerine göre, 2017 yılı dünya ispatlanmış petrol rezervi 1.696,6 milyar varil olarak tespit edilmiştir. Petrol rezervinin %47,60'ı Orta Doğu ülkelerinde, %19,50'si Güney ve Orta Amerika ülkelerinde, %13,30'u ise Kuzey Amerika ülkelerinde bulunmaktadır. 2017 yılında dünya petrol üretimi 97,4 milyon varil/gün'e ulaşmıştır. Birincil enerji kaynakları arasında stratejik konuma sahip olan ham petrol 2017 yılı itibarıyla dünya enerji talebinin %33,70'sini karşılamıştır.

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye'de petrole dayalı santrallerden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %0,67 düzeyindedir.

1.1.1.1.3. Doğalgaz:

Bir petrol türevi olan doğal gaz: yanıcı, havadan hafif, renksiz ve kokusuz bir gazdır. Başta metan (CH₄) ve etan (C₂H₆) olmak üzere çeşitli hidrokarbonlardan oluşur.

Yer altında, genellikle petrol ile birlikte veya gaz rezervuarlarında bulunur. Kaynağından çıkarıldığı haliyle herhangi bir işlemde geçirilmeksizin kullanılabilen doğal gaz, boru hatları ile veya sıvılaştırılarak tankerlerle taşınır.

Enerji bakanlığının verilerine göre, doğal gaz rezervlerinin %40,90'ı Orta Doğu ülkelerinde, %32,10'u Avrupa ve Avrasya ülkelerinde, %17,10'u ise Afrika ve Asya Pasifik ülkelerinde bulunmaktadır.

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye'de petrole dayalı santrallerden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %37,00 düzeyindedir.

1.1.1.1.4. Nükleer Enerji:

Nükleer enerji, atom reaktörleri veya nükleer santrallerde atom çekirdeklerinin parçalanması ve birleşmesi esnasında açığa çıkan ısı enerjisiyle elde edilmektedir. Isı enerjisi suyu kaynatarak buharı oluşturmakta, oluşan buhar, türbinleri döndürerek elektrik enerjisi sağlamaktadır. Nükleer enerjinin ana yakıt maddeleri uranyum ve toryumdur.

Enerji bakanlığının verilerine göre, temmuz 2018 itibariyle, 31 ülkede 453 nükleer reaktör işletmede, 17 ülkede 57 adet nükleer reaktörde inşa halindedir. Nükleer Güç Santrallerinde üretilen elektrik dünya elektrik üretiminin %11'ine denk gelmektedir. Ülke bazında ise, Fransa elektrik üretiminin yaklaşık %72'sini, Ukrayna %55'ini, Belçika %50'sini, İsveç %40'ını, Güney Kore %27'sini, Avrupa Birliği %30 ve ABD %20'sini nükleer enerjiden karşılamaktadır. İnşa halindeki nükleer reaktörlerin 15'i Çin'de, 7'si Hindistan'da, 6'sı ise Rusya'dadır. Bunun yanında ABD'de 2, Birleşik Arap Emirlikleri'nde 4, Güney Kore'de 4, Fransa ve Türkiye'de 1'er nükleer reaktör inşa halindedir.

Türkiye'de elektrik üretimi içerisinde payı bulunmamaktadır.

1.1.1.2. Yenilenebilir Enerji Kaynakları:

1.1.1.2.1. Rüzgar Enerjisi:

Rüzgâr, güneş kaynaklı radyasyonun yer yüzeyini farklı ısıtmasından kaynaklanır. Yer yüzeyinin farklı ısınması, havanın sıcaklığının, neminin ve basıncının farklı

olmasına, bu farklı basınç da havanın hareketine neden olur. Dünyaya ulaşan güneş enerjisinin yaklaşık %2'si kadarı rüzgâr enerjisine çevrilir.

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye’de rüzgar enerjisi santrallerinden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %6,10 düzeyindedir.

Tablo 2: Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Çeşitleri

Bölge	Rüzgar Gücü Yoğunluğu (W/m ²)
Akdeniz Bölgesi	21,36
İç Anadolu Bölgesi	20,14
Ege Bölgesi	23,47
Karadeniz Bölgesi	21,31
Doğu Anadolu Bölgesi	13,19
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	29,33
Marmara Bölgesi	51,91

Kaynak: Öztürk, Yenilenebilir Enerji Kaynakları, 2013

Tablo 2’ deki verilere göre ülkemizde rüzgar enerji santrallerinin kurulmasına en uygun bölge Marmara bölgesidir.

Rüzgar enerjisinin başlıca avantajları şu şekilde sıralanabilir;

- Sürekli bir enerji kaynağıdır,
- Yenilenebilir ve temiz enerji kaynağıdır,
- Doğal kaynak olduğu için dışa bağımlılığı yoktur,
- Çevre dostudur,
- Zamanla fiyatının artma ve tükenme riski yoktur,
- Bakım ve işletme maliyeti düşüktür,
- Tesis kurulumu ve işletmesi basittir,

Rüzgar enerjisinin dezavantajları şunlardır;

- Yatırım maliyeti yüksektir,
- Rüzgar türbinleri için büyük alanlara ihtiyaç vardır,
- Verimleri genelde düşüktür,
- Göçmen kuşlar için büyük tehdit içermektedirler,
- Devrilme ve yanma riski vardır.

1.1.1.2.2. Güneş Enerjisi:

Güneşin çekirdeğinde mevcut olan füzyon süreci ile ortaya çıkan ısıyı enerjiye güneş enerjisi adı verilir. (Öztürk, 2013, 22) Güneş enerjisi teknolojileri yöntem, malzeme ve teknolojik düzey açısından çok çeşitlilik göstermekle birlikte iki ana gruba ayrılabilir:

Güneş Hücreleri: Fotovoltaik (pv) güneş elektriği sistemleri de denilen güneş hücreleri, yarı iletken malzemelerden yapılmıştır. Güneş ışığını doğrudan elektrik enerjisine çevirirler.

Isıl Güneş Teknolojileri Ve Odaklanmış Güneş Enerjisi (CSP): güneş enerjisinden ısı elde edilmesinde bu sistemlerde, ısı doğrudan kullanılabilen gibi elektrik üretiminde de kullanılabilir.

Güneş enerjisi sisteminin avantajları; (Bayraç, 2018, 66)

- Ekonomiktir.
- Dışa bağımlı değildir.
- Çevresel açıdan temiz enerji kaynağıdır.
- Teknolojisi kolaydır.

Güneş enerjisi sisteminin dezavantajları şunlardır; (Bayraç, 2018, 66)

- İlk yatırım maliyeti yüksektir.
- Üretim verimi düşüktür.
- Gölgeleme durumunda verim kaybı yüksektir.
- Depolanması gerektiği durumlarda maliyeti çok artmaktadır.

Tablo 3: Türkiye' de Bölgeler İtibariyle Yıllık Güneşlenme Saatleri

Bölgeler	Toplam Enerji kWh/m ² -Yıl	Güneşlenme Saati
Karadeniz Bölgesi	1120	1971
Marmara Bölgesi	1168	2409
Güney Doğu Anadolu Bölgesi	1460	2993
Doğu Anadolu Bölgesi	1365	2664
Akdeniz Bölgesi	1390	2956
İç Anadolu Bölgesi	1314	2628
Ege Bölgesi	1304	2738

Kaynak: Kaya, 2017, 18

Tablo 3' e göre en yüksek enerji potansiyeli ve güneşlenme saati Güneydoğu Anadolu bölgesindedir.

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye'de güneş enerji santrallerinden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %1,00 düzeyindedir.

1.1.1.2.3. Hidrolik (Hidroelektrik) Enerji:

Suyun potansiyel enerjisinin kinetik enerjiye dönüştürülmesiyle elde edilen elektriğe verilen isimdir. (Çakmak, 2018, 43)

Hidroelektrik santralleri biriktirmeli ve biriktirmesiz santraller şeklinde gruplandırılmaktadır. (Çakmak, 2018, 43)

Hidrolik enerjinin avantajları şunlardır; (Bayraç, 2018, 68)

- Ekonomik ve uzun ömürlüdür.
- Sulama ve diğer faaliyetler için kullanılabilir
- Çevre kirliliğine neden olmaz.

Hidrolik enerjinin dezavantajları; (Bayraç, 2018, 68)

- Kurulum süresi ve ilk yatırım maliyeti yüksektir,
- Enerji üretiminin yüksekliği yağış miktarına bağlıdır,
- Bulunduğu çevrenin ekolojik dengesine zarar verebilir,
- Doğal afetlerde sel tehlikesi oluşturabilir,

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye'de hidroelektrik enerji santrallerinden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %19,50 düzeyindedir.

1.1.1.2.4. Jeotermal Enerji:

Yer kabuğunun en altında bulunan akışkanlar ve sıcak kayanın ısılarının düşük katmanlardan geçip, yeryüzüne ulaşmasına jeotermal enerji denmektedir. (Honça, 2018, 36)

Jeotermal enerjinin avantajları şunlardır; (Bayraç, 2018, 68)

- Çevre dostu bir enerjidir,

- Üretim verimleri yüksektir.
- Yatırım maliyetleri düşüktür.

Jeotermal enerjinin dezavantajları şunlardır; (Döner, 2018, 91)

- Sondaj süresi boyunca ekosistemin yapısı bozulabilir,
- Kuyu sondajları açılırken jeotermal sıvı ile su ve toprağın kirlenme riski olabilmektedir,
- Jeotermal sıvının içerisinden çıkan akışkan maddeler genel olarak aşındırıcı ve kirlilik yaratıcı mineraller içerir. (Bayraç, 2018, 69)

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye’de jeotermal enerji santrallerinden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %2,06 düzeyindedir.

1.1.1.2.5. Biyokütle Enerji:

Biyokütle enerjisi, insan dışkısı, odun kömürü, odun ve hayvan dışkıları; orman sektörü organik atıkları ve tarım ürünleri, metan fermantasyonu ve alkol; farklı su bitkileri gibi biyolojik kaynaklarla ele edilen enerji türüdür. (Honça, 2018, 38)

Biyokütle enerjinin avantajları şunlardır; (Döner, 2018, 101-102)

- Ucuz, çevre dostu bir enerji ve organik gübre kaynağıdır,
- Atıkların değerlendirilmesine imkan sağlar,
- Hayvan gübresinde bulunan ot tohumları çimlenme özelliğini kaybeder,
- Çevre kirliliği oluşturmaz,
- Diğer enerji kaynaklarına göre sera gazı etkisi oluşumu daha azdır.
- İstihdam yaratır.
- Sosyo-ekonomik gelişmelere katkı sağlar.

Biyokütle enerjinin dezavantajları şunlardır; (Bayraç, 2018, 70)

- Verim bakımından yetersizlerdir,
- Fazla suya ihtiyaç duyarlar
- Tarım alanları için rekabet oluştururlar,
- Yalnızca geniş yerleşim alanlarında uygulanabilir.

2017 yılı sonu itibari ile Türkiye’de biyokütle enerji santrallerinden üretilen elektriğin toplam elektrik üretimi içerisindeki payı %0,71 düzeyindedir.

1.2. Dünya’ da Yenilenebilir Enerji Politikaları:

1.2.1. Dünya’ da Yenilenebilir Enerji Yatırımları:

Dünyada kullanılan enerjinin büyük bir çoğunluğu yenilenemez (birincil) enerji kaynaklarından karşılanmaktadır. Dünyada tüketilen enerji kaynaklarının dağılımında en büyük paya sahip kaynaklar sırasıyla, %33 petrol, %28 kömür, %24 doğalgaz, %7 hidroelektrik, %3 nükleer ve %5 yenilenebilir enerji kaynaklarıdır. (Kaya, 2018, 12)

Dünyadaki toplam kömür rezervi; 114 yıl boyunca enerji ihtiyacını karşılamaya yetecek olup tüm fosil kaynaklı yakıtlar arasında en yüksek rezerv oranına sahiptir. Dünyadaki toplam petrol rezervi ise 239 milyar ton seviyelerinde olup bu miktar, yaklaşık olarak 51 yıllık tüketimi karşılayabilecektir. Dünyadaki toplam doğalgaz rezervi ise 187 trilyon m³ olarak belirlenmiş olup bu miktar küresel tüketimi yaklaşık 53 yıl boyunca karşılamak için yeterlidir. (Kaya, 2018, 11)

Dünyada enerji talebini karşılamak adına küresel enerji yatırımları her geçen yıl arttırılmaktadır. Enerji sektörüne 2016 ile 2040 yılları arasında global ölçekte toplam 66,5 trilyon dolar yatırım yapılacağı tahmin edilmektedir. 2016-2040 yılları arasında yeni politikalar senaryosu dikkate alındığında kaynaklara göre enerji arzı altyapısı için yatırımların dağılımı; %40 fosil yakıtlar, %35 enerji verimliliği, %12 elektrik altyapısı, %11 yenilenebilir enerji ve %2 karbon azaltımı şeklindedir. (Kaya, 2018, 11)

2014 yılı itibarıyla dünyada yenilenebilir enerjinin toplam enerji tüketimi içerisindeki payı (hidroelektrik dahil) yaklaşık yüzde 20 olarak hesaplanırken bu oranın 2016 yılında yüzde 22 ve 2020 yılında ise en az yüzde 26 olması öngörülmektedir. Diğer bir ifadeyle 2020 yılına gelindiğinde dünyada tüketilen enerjinin dörtte birinin yenilenebilir enerji kaynaklarından sağlanacağı tahmin edilmektedir. Bu nedenle başta ABD, Çin, Japonya ve Hindistan gibi fosil kaynaklardan yoksun olan ve ihtiyaç duyduğu enerjiyi dışarıdan ithal ederek karşılamaya çalışan birçok ülkenin yenilenebilir enerjiye dönük önemli yatırımlar gerçekleştirdikleri görülmektedir. (Karagöl ve Kavaz, 2017, 12)

Yenilenebilir enerji yatırımlarının ve üretilen elektriğin son yıllarda artış göstermesinde en önemli neden enerji arzı güvenliğinin sağlanmasıdır. Gelişmiş

ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde enerji ithalatını azaltmak için devletler teşvik sistemleri ve kanuni düzenlemeler yaparak enerji arzında dışarıya bağımlılığı düşürmek istemektedirler.

Tablo 4: Dünya’ da Yenilenebilir Enerji Göstergeleri (2015 – 2016)

	Birim	2015	2016
Yatırım			
Yenilenebilir enerji ve yenilenebilir yakıtlara yeni yapılan (yıllık) yatırımlar	Milyar Dolar	312,20	241,60
Enerji			
Toplam Yenilenebilir Enerji Kapasitesi (hidro-enerji hariç)	GW	785	921
Toplam Yenilenebilir Enerji Kapasitesi (Hidro-enerji dahil)	GW	1.856	2.017
Hidro-enerji Kapasitesi	GW	1.071	1.096
Biyoenerji Kapasitesi	GW	106	112
Biyoenerji Üretimi (yıllık)	TWh	464	504
Jeotermal Enerji Kapasitesi	GW	13	13,50
Güneş PV Kapasitesi	GW	228	303
Yoğunlaştırılmış Termal Güneş Enerjisi Kapasitesi	GW	4,70	4,80
Rüzgar Enerjisi Kapasitesi	GW	433	487
Isı			
Güneş ile elde edilen sıcak su kapasitesi	GWth	435	456
Ulaşım			
Etanol Üretimi (yıllık)	Milyar Litre	98,30	98,60
Biyodizel üretimi (yıllık)	Milyar Litre	30,10	30,80

Kaynak: REN21, 2017, 21

Tablo 4’ e göre dünya genelinde 2016 yılında bir önceki yıla göre toplam yatırım tutarı azalmasına rağmen yenilenebilir enerji kapasitesi ve üretilen elektrik miktarında artış gerçekleşmiştir.

Yenilenebilir enerji yatırımlarının artmasının en önemli sebebi de enerjinin arz güvenliği ve sürdürülebilirliğini sağlamaya yönelik politikalarlardır. Ayrıca yenilenebilir enerji teknolojisine yapılan yatırımlar, devletlerin yatırımlar için yaptığı destek ve teşviklerin katkısı ile giderek artmaktadır. Bu sayede yüksek ve pahalı teknoloji gerektiren yenilenebilir enerji projelerinin maliyetleri azalmaya ve kullanımı yaygınlaşmaya başlamaktadır. (Karagöl ve Kavaz, 2017, 12)

OECD ülkelerinde ise toplam kurulu güç içerisinde yenilenebilir kaynaklarından elektrik üreten santrallerin oranı 2013 yılında %30 civarında iken 2016 yılı sonu itibari ile %34’ tür.

OECD ülkeleri içerisinde en yüksek kurulu güç payı ABD' ye aittir. Dünya'da yenilenebilir enerji kapasitesi ve üretiminde ilk 5 sıra içerisinde OECD üyesi olan ülkelere 2. Sırada ABD, 4. Sırada Almanya ve 5. Sırada Kanada bulunmaktadır.

Tablo 5: OECD Ülkelerinde Kurulu Güç ve Yenilenebilir Enerji Payı

OECD Ülkelerinde Kurulu Güç (GW)								
Yıllar	2013		2014		2015		2016	
Ülkeler	Yenilenebilir Kaynaklar	Toplam Kurulu Güç	Yenilenebilir Kaynaklar	Toplam Kurulu Güç	Yenilenebilir Kaynaklar	Toplam Kurulu Güç	Yenilenebilir Kaynaklar	Toplam Kurulu Güç
Abd	192,535	1065,1	201,58	1073,44	216,35	1072,47	237,01	1086,85
Almanya	82,68	186,12	89,14	198,42	96,29	204,05	101,99	208,50
Kanada	87,43	132,6	89,14	137,34	97,09	148,15	97,40	144,02
Japonya	65,69	302,71	76,2	315,32	87,50	323,92	95,93	335,64
İtalya	53,15	124,75	53,61	121,76	54,42	116,96	55,21	114,16
İspanya	49,06	105,835	49,28	106,47	50,15	106,90	50,34	106,19
Fransa	39,78	130,11	41,52	129,07	43,63	129,31	45,69	130,79
İngiltere	20,53	91,515	25,89	97,01	31,64	95,21	36,72	97,64
Türkiye	25,6	64,01	28,02	69,52	31,62	73,15	34,58	78,50
Norveç	31,38	32,855	32,18	33,65	32,40	33,84	32,89	33,83
İsveç	23,86	37,915	24,1	38,74	25,14	39,71	25,56	40,32
Avusturya	15,065	64,03	16,59	66,56	18,02	67,03	18,56	65,56
Avusturya	15,905	23,59	16,78	24,03	17,39	24,44	18,12	24,79
Meksika	14,25	63,61	16,04	66,24	16,67	67,50	17,87	72,41
İsviçre	16,825	20,755	15,23	19,17	15,66	19,62	16,90	20,84
OECD kurulu güç	733,74	2.445,51	775,30	2.496,74	833,97	2.522,26	884,77	2.560,04

Kaynak: Teiaş

2016 Yılı Yenilenebilir enerji kurulu güç kapasitesine göre ilk 15 OECD ülke kurulu güç

Tablo 5' e göre OECD üyelerinin yenilenebilir enerji kaynaklarından üretim yapan santrallerinin kurulu gücü genel olarak artmıştır. OECD üyeleri içerisinde ilk 5 sırada gelişmiş ülkeler bulunmaktadır.

OECD üyeleri içerisindeki elektrik üretiminde en yüksek yenilenebilir payı Norveç ve İzlanda' ya aittir. İki ülkede üretilen elektriğin neredeyse tamamı yenilenebilir enerji kaynaklarından sağlanmaktadır.

Tablo 6: OECD Üyesi Ülkelerin Kurulu Güç İçerisinde Yenilenebilir Enerji Payı

OECD Ülkelerinde Kurulu Güç (GW)				
Yıllar	2013	2014	2015	2016
Ülkeler	Yenilenebilir Kaynakları Payı	Yenilenebilir Kaynakları Payı	Yenilenebilir Kaynakları Payı	Yenilenebilir Kaynakları Payı
Abd	18,08%	18,78%	20,17%	21,81%
Almanya	44,42%	44,92%	47,19%	48,92%
Kanada	65,94%	64,90%	65,53%	67,63%
Japonya	21,70%	24,17%	27,01%	28,58%
İtalya	42,61%	44,03%	46,53%	48,36%
İspanya	46,36%	46,29%	46,91%	47,41%
Fransa	30,57%	32,17%	33,74%	34,93%
İngiltere	22,43%	26,69%	33,23%	37,61%
Türkiye	39,99%	40,30%	43,23%	44,05%
Norveç	95,51%	95,63%	95,74%	97,22%
İsveç	62,93%	62,21%	63,31%	63,39%
Avustralya	23,53%	24,92%	26,88%	28,31%
Avusturya	67,42%	69,83%	71,15%	73,09%
Meksika	22,40%	24,21%	24,70%	24,68%
İsviçre	81,06%	79,45%	79,82%	81,09%
OECD kurulu güç	30,00%	31,05%	33,06%	34,56%

Kaynak: Teiaş

Tablo 7: OECD Ülkelerinde Kurulu Güç ve Yenilenebilir Enerji Büyüme Oranı

OECD Ülkelerinde Kurulu Güç (GW)						
Yıllar	2014		2015		2016	
Ülkeler	Yenilenebilir Kaynaklar	Toplam Kurulu Güç	Yenilenebilir Kaynaklar	Toplam Kurulu Güç	Yenilenebilir Kaynaklar	Toplam Kurulu Güç
Abd	4,70%	0,78%	7,33%	-0,09%	9,55%	1,34%
Almanya	7,81%	6,61%	8,02%	2,84%	5,92%	2,18%
Kanada	1,96%	3,57%	8,92%	7,87%	0,32%	-2,79%
Japonya	16,00%	4,17%	14,83%	2,73%	9,63%	3,62%
İtalya	0,87%	-2,40%	1,51%	-3,94%	1,45%	-2,39%
İspanya	0,45%	0,60%	1,77%	0,40%	0,38%	-0,66%
Fransa	4,37%	-0,80%	5,08%	0,19%	4,72%	1,14%
İngiltere	26,11%	6,00%	22,21%	-1,86%	16,06%	2,55%
Türkiye	9,45%	8,61%	12,85%	5,22%	9,36%	7,31%
Norveç	2,55%	2,42%	0,68%	0,56%	1,51%	-0,03%
İsveç	1,01%	2,18%	4,32%	2,50%	1,67%	1,54%
Avustralya	10,12%	3,95%	8,62%	0,71%	3,00%	-2,19%
Avusturya	5,50%	1,87%	3,64%	1,71%	4,20%	1,43%
Meksika	12,56%	4,13%	3,93%	1,90%	7,20%	7,27%
İsviçre	-9,48%	-7,64%	2,82%	2,35%	7,92%	6,22%
OECD kurulu güç	5,66%	2,10%	7,57%	1,02%	6,09%	1,50%

Kaynak: Teiaş

Tablo 6 ve tablo 7' ye göre yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik üreten santrallerin kurulu gücünde yıllar itibari ile artış göstermektedir.

Yenilenebilir enerji alanında en fazla yatırımı OECD üyesi olmayan Çin tarafından yapılmaktadır. Çin yatırımlar konusunda lider konumda bulunmaktadır. Hindistan güneş enerji santralleri, Brezilya ise yenilenebilir enerji yatırımları ve biyoenerji alanına yapılan yatırımlarda ilk 5’de yer almaktadır.

OECD üyesi olmayan Çin’ in yenilenebilir enerji kanununu 2005 yılında yürürlüğe girmesinin ardından yenilenebilir enerji kaynaklarına önemli yatırımlar yapmıştır. 2014 yılında tüm dünyada yenilenebilir enerjilere yapılan yatırımların nerdeyse %33’ü Çin’e gitmiştir. Böylece Çin, yenilenebilir enerjiye yapılan yeni yatırımlar ve tesislerde dünya lideri olmuş, toplam yatırımlar yaklaşık 80 milyar dolara yükselirken bunun %90’ ı şebeke ölçeğindeki projelerin varlık finansmanına ayrılmıştır. (Bayraç, 2018, 74)

Çin’ de tarife garantisinde azalmalar yaşanacağı beklentisi sonucu, rüzgar enerjisi tesis kurulumlarında 21 GW kapasite ile yeni bir küresel rekora imza atmıştır. Çin ayrıca, önceki yıla göre %20 artışla 29,7 milyar dolar tutarında yatırımında desteği ile güneş enerjisi kapasite rekoru kırmıştır. (Bayraç, 2018, 74-75)

Çin’ de 1990’lı yıllarda yenilenebilir enerji kaynaklarının toplam enerji içerisindeki yaklaşık %20-25 ağırlığında olduğu 1993 ile 2011 yılları arasındaki dönemde yenilenebilir enerjinin sürekli bir azalış trendine girdiği, 2015 yılı itibariyle yaklaşık %12’lere kadar gerilediği gözlenmektedir. (Bayraç, 2018, 75)

Hindistan’ da ise, 2003 tarihli elektrik yasasının hükümlerine tabi yenilenebilir enerji üretim ve dağıtım projeleri için %100’e kadar doğrudan yabancı yatırıma izin verilmiştir. (Bayraç, 2018, 76)

Hindistan’da yenilenebilir enerji kaynaklarından elde edilen enerji arzının toplam enerji kullanımdaki payı 2000’li yılların başında toplam enerji arzının yaklaşık %35’ini oluştururken yıllar içinde toplam enerji arzında diğer kaynakların ağırlığının arttığı anlaşılmaktadır. 2015 yılı itibari ile yenilenebilir enerji kaynaklarından elde edilen enerji miktarının toplam enerji arzı içerisinde payı %25’e kadar gerilemiştir. Enerji talebindeki artış toplam enerji arzı içerisinde diğer kaynaklardan elde edilen enerji miktarının nispeten daha fazla kullanılmasına neden olmuştur. (Bayraç, 2018, 77-78)

Brezilya, yenilenebilir enerji konusunda dünyanın en büyük yedinci yatırımcısı olarak kabul edilmektedir. Ülke genelinde, Yurtiçi enerji arzının %79,30'ü yenilenebilir enerji olup bu konudaki dünya ortalaması %20,30'tür. 10 yıl boyunca kurulu kapasitedeki 63 GW'lık toplam artışın 18 GW'lık kısmının yenilenebilir enerjiden karşılanacağı yönündedir. (Bayraç, 2018, 78)

Brezilya, ana biyodizel üreticilerinden birisidir.

AB ise, dünya enerji arzının %2'sini karşılamaktadır. Ancak dünya enerji arzının beşte birini tüketen, dünyanın en büyük enerji ithalatçısıdır. AB, enerji ihtiyacının %55'ini ithal etmektedir. Petrol ihtiyacının %84'ünü ve doğalgaz ihtiyacının %64'ünü ithal etmektedir. Avrupa Komisyonu'nun tahminlerine göre 2030 yılında AB doğalgaz ihtiyacının %80'ini ithal edecektir. Avrupa Komisyonunun 2016 yılında hazırladığı bir diğer rapora göre AB tükettiği enerjinin yarısından fazlasını ithal etmekte ve bu durum her gün 1 milyar Avro'dan fazla maliyet olarak yansımaktadır. AB'nin toplam ithalatının %20'den fazlasını enerji ithalatı oluşturmaktadır. Yenilenebilir enerji kullanımının artmasıyla önlenen ithal yakıt maliyetlerinin yılda en az 30 milyar Avro olduğu ifade edilmektedir. (Akdoğan, 2018, 132-133)

AB'nin 2020 yılına kadar üye ülkelerin her birinin toplam enerji taleplerinin en az %20'sini yenilenebilir enerji kaynaklarından sağlaması hedeflenmektedir. Avrupa konseyi bu hedefi 2030 yılı için %27 olarak güncellemiştir. Üye ülkeler bu hedeflere ulaşabilmek için teşvik politikaları uygulamaktadırlar.

Hiçbir ulusal yenilenebilir enerji hedefine sahip olmayan Amerika Birleşik Devletleri'ndeki politika ortamı yenilenebilir enerjiyi geniş ölçüde desteklemektedir. 2009 dönemi başında, hükümet 2008 yılından itibaren jeotermal, rüzgar ve güneş kaynaklardan yenilenebilir elektriği ikiye katlama hedefini 2013'te başarmış ve 2020'ye kadar rüzgar, güneş ve jeotermal kaynaklardan elektrik üretimini iki katına çıkarma hedefini ilan etmiştir. Açık bir federal destek mekanizmasının yokluğunda, yenilenebilir enerji sertifikaları ve kredileri, devlet düzeyinde net enerji ölçme politikaları ve federal üretim veya maddi teşvikler de dahil olmak birçok mekanizmayı yenilenebilir enerji dağıtımının temel itici gücü kullanmıştır (Sülükçüler, 2008, 113)

1.2.2. Dünya' da Yenilenebilir Enerji Teşvikleri:

Dünya'da, yenilenebilir enerjinin fosil yakıtlarla rekabet edebilmesi adına bu sektörde kurumsallaşma ve teşvik sistemine önem verilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan fosil yakıtların başını çektiği yenilenebilir olmayan enerji kaynaklarının küresel elektrik üretimindeki üstünlükleri devam etmektedir. Bu üstünlüğü azaltmak adına özellikle yatırım maliyetleri ve fiyat rekabeti sağlanması ve yenilenebilir enerji çeşitlerinin teşvik edilmesi oldukça önemlidir. Teknolojik ilerlemeler, finansal gelişmeler ve yeni pazar imkanları rüzgar ve güneş (fotovoltaik) başta olmak üzere yenilenebilir enerji kaynaklarını kullanarak elektrik üretimi ile ilgili maliyetleri azaltıcı etki yapmaktadır. Özellikle kıyı bölgelerindeki rüzgar ve güneş enerjisi kullanımı, dışsallıklar hesaplanmadan bile fosil yakıtlar ile maliyetler açısından rekabet edebilir hale gelmektedir. Örneğin rüzgar enerjisi Brezilya, Kanada, Meksika, Yeni Zelanda, Güney Afrika, Türkiye, Çin, Avustralya ve ABD gibi birçok ülkede şebeke bazlı enerji açısından en uygun maliyetli seçeneklerden biri olarak değerlendirilmektedir. (Karagöl ve Kavaz, 2017, 197)

Dünya' da yenilenebilir enerji yatırımlarına yönelik farklı teşvik ve destekleme mekanizmaları bulunmaktadır. Sabit fiyat garantisi, vergi muafiyeti ve vergilerde indirimler, hızlandırılmış amortisman yöntemi, kota gibi farklı uygulamalar ile yenilenebilir enerji alanına yatırımları desteklemektedirler.

Ülkeler fosil kaynaklardan üretilen enerjiye ve kaynakların kullanımına ek vergiler getirerek yenilenebilir enerji yatırımlarını cazip duruma getirmek istemektedirler. Ülkeler destekleme mekanizmaları yardımı ile ithal enerji girdilerini azaltmayı ve enerji arzının güvenliği sağlamayı hedeflemektedirler.

Seçili ülkelerin uyguladıkları teşvik ve destekleme mekanizmaları tabloda verilmiştir. Ülkelerde en çok kullanılan yöntem olarak sabit fiyat görülmektedir. Sabit fiyat sisteminde devlet alım ve fiyat garantisi verdiği için firmalar finansman ihtiyaçlarında ileriye dönük kar ve zararlarını oluşturabilmekte ve finansman kuruluşları kredilerini ödenmeme riski ile karşılaşmadan verebilmektedirler. Sabit fiyat garantisi firmalar ve firmaları fonlayan kurumlar için bir güvence olarak görülmekte ve yenilenebilir enerji yatırımlarını arttıran bir etken olarak görülmektedir.

Tablo 8: Dünya’ da Yenilenebilir Enerji Teşvikleri

Ülke	Teşvik Türü
Almanya	Sabit fiyat garantisi 0,05 ile 0,17 EUR/Kwh arası
ABD*	Sabit fiyat garantisi 0,08 ile 0,21 EUR/Kwh arası
	Emlak vergisi istisnası
	Satış vergisi istisnası
	Vergi indirimi
	Vergi kredisi
	Hızlandırılmış amortisman
	Ar-ge teşvikleri
	Ötv indirimi
Arjantin	Sabit fiyat garantisi 0,025 ile 0,15 USD/Kwh arası
	Emlak vergisi istisnası
	Damga vergisi istisnası
	Ciro vergisi istisnası
Avusturya	Yatırım sübvansiyonu: Güneş Paneli (5 Kw'dan az)
	Sabit fiyat garantisi 0,095 ile 0,276 EUR/Kwh
Arjantin	Sabit fiyat garantisi 0,025 ile 0,15 USD/Kwh arası
	Emlak vergisi istisnası
	Damga vergisi istisnası
	Ciro vergisi istisnası
Belçika	Sabit fiyat garantisi 0,05 ile 0,15 EUR/Kwh
	Kurumlar vergisi indirimi %13,50
	Hızlandırılmış amortisman %33,30
	İndirimli KDV oranı %6
	Emlak vergisi istisnası
Çek Cumhuriyeti	Sabit fiyat garantisi 0,077 ile 0,45 EUR/Kwh arası
	İthalat vergisi indirimi %100
	Kurumlar vergisi indirimi
	Emlak vergisi İndirimi
	Kdv indirimi %22' den %5' e
	Özel Tüketim Vergisi İndirimi
	Gelir vergisi istisnası
Çin	Sabit fiyat garantisi 0,05 ile 0,13 EUR/Kwh arası
	İthalat vergisi indirimi
	Kdv indirimi
Hindistan	Sabit fiyat garantisi 0,05 ile 0,22 USD/Kwh arası
	İthalat vergisi indirimi
	Hızlandırılmış amortisman %100
Japonya	Sabit fiyat garantisi 0,11 ile 0,47 EUR/Kwh arası
	Ar-ge teşvikleri
	Kurumlar vergisi indirimi %7
	Yenilenemez enerji kaynaklarına ek vergi
	Hızlandırılmış amortisman
Kanada	Sabit fiyat garantisi 0,08 ile 0,41 EUR/Kwh arası
	Hızlandırılmış amortisman %30,00
	Ar-ge teşvikleri
	Vergi indirimi %100
Nikaragua	İthalat vergisi İstisnası
	KDV İstisnası
Pakistan	Gelir vergisi istisnası
	Gümrük vergisi istisnası
Sudan	Gümrük vergisi istisnası
	KDV İstisnası

Kaynak : Kaya,2018 ve Çetinkaya,2018

* Eyalet bazında teşvikler ve oranlar farklılık göstermektedir.

1.3. Türkiye’ de Yenilenebilir Enerji Politikaları:

1.3.1. Türkiye’ de Yenilenebilir Enerjinin Yasal Çerçevesi:

Ülkemizde elektrik işletmeciliği 1935 yılında 2805 sayılı kanun ile kurulan Etibank ile başlamıştır. Elektrik enerjisi sektörü 1970 yılında 1312 sayılı kanun ile Etibank’ tan ayrılarak Türkiye Elektrik Kurumu’na devredilmiştir. Türkiye Elektrik Kurumu 1993 yılında Türkiye Elektrik Üretim İletim A.Ş. ve Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş. adı altında iki ayrı devlet teşekkülüne ayrılmıştır. Elektrik sektörünün yeniden yapılanması kapsamında 2001 yılında Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi, Elektrik Üretim Anonim Şirketi ve Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt Anonim Şirketi olmak üzere üç ayrı iktisadi devlet teşekkülü halinde yeniden yapılandırılmıştır.

2001 yılında 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanun ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) kurulmuştur.

1.3.1.1. 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu:

2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunda yenilenebilir enerji ile ilgili EPDK’ ya “yenilenebilir enerji kaynaklarının ve yerli enerji kaynaklarının kullanımını özendirmek amacıyla gerekli tedbirleri almak ve bu konuda teşvik uygulamaları için ilgili kurum ve kuruluşlar nezdinde girişimde bulunmak üzere” yetki verilmiştir.

1.3.1.2. 5346 Sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına Dair Kanun:

Türkiye’nin yenilenebilir enerji politikasına yönelik ilk kanundur. Bu kanunun amacı, “yenilenebilir enerji kaynaklarının elektrik enerjisi üretimi amaçlı kullanımının yaygınlaştırılması, bu kaynakların güvenilir, ekonomik ve kaliteli biçimde ekonomiye kazandırılması, kaynak çeşitliliğinin artırılması, sera gazı emisyonlarının azaltılması, atıkların değerlendirilmesi, çevrenin korunması ve bu amaçların gerçekleştirilmesinde ihtiyaç duyulan imalat sektörünün geliştirilmesidir.” Bu kanun ile, yenilenebilir enerji kaynak alanlarının koruma altına alınması ve bu kaynaklardan elde edilen elektrik enerjisinin belgelendirilmesi ve bu kaynakların kullanımına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Kanun ile yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik üretimine ait düzenleme yapılmış, yatırım dönemine ilişkin uygulama esas ve hususları düzenlenmiştir. Ayrıca yenilenebilir enerji üretimi ve yatırımlara ilişkin sektöre verilecek teşvikler ve destekler düzenlenmiştir.

1.3.1.3. 5627 Sayılı Enerji Verimliliği Kanunu:

Kanun 2007 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı, “enerjinin etkin kullanılması, israfının önlenmesi, enerji maliyetlerinin ekonomi üzerindeki yükünün hafifletilmesi ve çevrenin korunması için enerji kaynaklarının ve enerjinin kullanımında verimliliğin artırılmasıdır.” Kanun, “enerjinin üretim, iletim, dağıtım ve tüketim aşamalarında, endüstriyel işletmelerde, binalarda, elektrik enerjisi üretim tesislerinde, iletim ve dağıtım şebekeleri ile ulaşımda enerji verimliliğinin artırılmasına ve desteklenmesine, toplum genelinde enerji bilincinin geliştirilmesine, yenilenebilir enerji kaynaklarından yararlanılmasına yönelik usul ve esasları belirlemiştir.”

Kanun ile 5346 sayılı kanuna yenilenebilir enerji üretiminde arazi ihtiyacına yönelik teşvik eklenmiş ve teşvik süresi 10 yıla çıkarılmıştır.

1.3.1.4. 5686 Sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu ve Uygulama Yönetmeliği:

Kanun 2007 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun ile, “jeotermal ve doğal mineralli su kaynaklarının etkin bir şekilde aranması, araştırılması, geliştirilmesi, üretilmesi, korunması, bu kaynaklar üzerinde hak sahibi olunması ve hakların devredilmesi, çevre ile uyumlu olarak ekonomik şekilde değerlendirilmesi ve terk edilmesi ile ilgili usul ve esasları” düzenlenmiştir.

5686 Sayılı kanunun uygulama yönetmeliği kanun ile aynı yıl yürürlüğe girmiştir. Jeotermal kaynakların aranması ve işletilmesi ile ilgili düzenlemeler içermektedir.

1.3.1.5. Elektrik Enerjisi Üretimine Yönelik Jeotermal Kaynak Alanlarının Kullanımına Dair Yönetmelik:

Bu yönetmelik 5686 sayılı kanunun ve 5346 sayılı kanuna dayanılarak 2008 yılında hazırlanmıştır. Yönetmelik ile jeotermal kaynaklardan elektrik üretimi ile ilgili kamulaştırma ve lisans hakları düzenlenmiştir.

1.3.1.6. Elektrik Enerjisi Piyasası ve Arz Güvenliği Strateji Belgesi:

2009 yılında yayınlanmıştır. Bu belgede elektrik enerjisi piyasasında kaynak kullanımını ile ilgili hedefler belirlenmiştir. Yenilenebilir kaynakların elektrik enerjisi üretimi içerisindeki payının 2023'e kadar en az %30 olmasının sağlanması temel hedefi olarak belirtilmiştir. Ayrıca yenilenebilir enerji kaynaklarından üretilecek elektriğin kaynak türüne göre uzun vadeli hedefler konulmuştur.

- 2023 yılına kadar ekonomik olarak değerlendirilebilecek hidroelektrik potansiyelimizin tümünü elektrik enerjisi üretiminde kullanılmasının sağlanması,
- Rüzgar enerjisi kurulu gücünün 2023 yılına kadar 20.000 MW'ye çıkarılması,
- Elektrik enerjisi üretimi için uygun olduğu bu aşamada belirlenmiş olan 600MW'lık jeotermal potansiyelimizin tümünün 2023 yılına kadar işletmeye girmesinin sağlanması,
- Güneş enerjisinin elektrik enerjisi elde edilmesi içinde kullanımının yaygınlaştırılması ve ülke potansiyelinden azami ölçüde değerlendirilmesini sağlamaktır. Güneş enerjisinin kullanımını özendirmek üzere 2009 yılı içerisinde 5346 sayılı kanunda gerekli değişikliklerin yapılması olarak hedeflenmiştir.

1.3.1.7. 6094 Sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına Dair Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun:

6094 sayılı kanun 2010 yılında kabul edilmiştir. Kanun ile 5346 sayılı kanununda değişiklikler yapılmıştır.

6094 sayılı kanun ile yenilenebilir enerji kaynakları tanımlanmıştır. Kanun ile YEK destekleme mekanizması, YEK belgesi, muafiyetli üretim, yerli ürün kullanımı, diğer uygulamalar gibi yenilenebilir enerji destekleri getirilmiştir.

1.3.1.8. Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Belgelendirilmesi ve Desteklenmesine İlişkin Yönetmelik:

Yönetmelik 2013 yılında 5346 sayılı kanun ve 6446 sayılı kanunlara dayanılarak çıkarılmıştır. Yönetmelik ile, yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üretiminin teşvik edilmesi amacıyla; üretim lisansı sahibi firmalara Yenilenebilir Enerji

Kaynak Belgesi verilmesi 5346 sayılı kanun kapsamında işletilecek YEK Destekleme Mekanizmasının kuruluşu ve işleyişini düzenlemek amacıyla kamu tüzel kişilerinin görev ve yetkileri ile ilgili gerçek ve tüzel kişilerin hak ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir.

1.3.1.9. Elektrik Piyasalarında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik:

Yönetmelik 2013 yılında yayımlanmıştır. Yönetmelikte lisanssız üretim ile ilgili ve bu lisansız üretim yapan üretim tesislerinin YEKDEM' den yararlanma usulleri düzenlenmiştir.

1.3.1.10. Güneş Enerjisine Dayalı Üretim Tesisi Kurmak Üzere Yapılan Lisans Başvurularına İlişkin Yarışma Yönetmeliği:

Bu yönetmelik 29 Mayıs 2012 tarihinde yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile 5346 sayılı kanun çerçevesinde Güneş enerjisine dayalı üretim YEK destekleme mekanizmasına tabi olarak üretim tesisi kurmak üzere yapılmış lisans başvurularından aynı bölge veya aynı trafo merkezi için birden fazla başvurunun bulunması halinde, başvurular arasından ilan edilen kapasite kadar sisteme bağlanacak olanı veya olanları belirlemek için kanunda belirlenen süre boyunca uygulanmak üzere, kanuna ekli I sayılı Cetvelde öngörülen fiyatların eksiltilmesi yöntemi ile yapılacak yarışmanın usul ve esaslarının belirlenmesini ve yarışmaya katılacak tüzel kişilerin yükümlülüklerini kapsar. Sisteme bağlantı kapasitesinin tahsisinde en düşük fiyat esasına göre düzenlenmektedir.

1.3.1.11. 6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu:

6446 sayılı kanunun 2013 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun ile elektriğin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösteren, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir elektrik enerjisi piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin yapılmasının ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Kanun ile lisansız üretim faaliyetleri ve şirket kurma muafiyeti tanımlanmış, organize toptan elektrik piyasası işlemlerinde damga vergisine muafiyet getirilmiş, DSI tarafından yapılan ve ortak tesis yatırım bedeli geri ödemesi ihtiva etmeyen su kullanım

hakkı ve işletme esaslarına ilişkin anlaşmalar ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden ve yapılan işlemler harçtan muaf tutulmuştur. Aynı kanun ile üretim tesislerinin, iletim sistemi sistem kullanım bedeli indirimi getirilmiştir.

1.3.1.12. Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliği:

Yönetmelik 2013 yılında 6446 sayılı kanuna dayanılarak hazırlanmıştır. Yönetmelik ile elektrik piyasasındaki önlisans ve lisanslandırma uygulamalarına ilişkin esaslar ile önlisans ve lisans sahiplerinin hak ve yükümlülüklerinin belirlenmiştir.

Firmalar üretim faaliyetlerini birden fazla tesiste yürütecek olması hâlinde, her tesis için önlisans almak zorundadır. Ancak birden çok yapı veya müstemilatının yüzeylerinde tesis edilen aynı tür yenilenebilir enerji kaynağına dayalı üretim tesisleri, sisteme aynı noktadan bağlanmak kaydıyla tek bir önlisans veya üretim lisansı kapsamında değerlendirilebilmektedir.

YEKA için verilen önlisansın süresi önlisans başvurusuna konu işin yarışma şartnamesinde öngörülen süreye uygun olarak otuz altı ayı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenmektedir.

Üretim faaliyetinde bulunmak isteyen firmalar, ön lisans almak Ön lisans Başvuru Dilekçesi ile birlikte, Kurul kararıyla yürürlüğe konulan Ön lisans ve Lisans İşlemleri ile İlgili Başvurularda Sunulması Gereken Bilgi ve Belgeler Listesi uyarınca sunulması gereken belgeleri ibraz etmek suretiyle, bu Yönetmelikte başvuru süresi düzenlenen kaynaklar bakımından süresi içerisinde Kuruma başvurur. YEKA için yapılacak ön lisans başvuruları YEKA Yönetmeliğinde belirlenen sürelerle yapılır.

Ön lisans ve lisans işlemleri ile ilgili başvurularda sunulması gereken bilgi ve belgeler listesi gerekli bilgi evraklar şunlardır;

1. Önlisans başvuru dilekçesi (ek-1),
2. Yetki belgesi,
3. Esas sözleşme,
4. Üretim Tesisine İlişkin
 - a. Bilgi Formu (5 Nüsha)
 - b. Üretim Tesisinin Yerini Gösteren 1/25.000 Ölçekli Harita (5 nüsha)
 - c. Üretim Tesisinin Yerleşim Yeri Projesi (2 nüsha)

- d. Tek Hat Şeması (5 nüsha)
 - e. ÇED Belgesi; Rüzgar, güneş, hidrolik, jeotermal, biyokütle veya Maden Kanununun 2./2.maddesi IV. Grup madenler başlıklı bendinin (b) alt bendi kapsamında yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı yerli kaynaklara dayalı başvurular hariç olmak üzere Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) Yönetmeliği kapsamında alınan ÇED Belgesi)
 - f. Duyarlı Yörelere Beyanı (Ek-3)
 - g. İmar Durumu Belgesi
 - h. İmar Durumu Beyanı
 - i. Yasaklı Alanlar Beyanı; Önlisans başvurusuna konu santral sahasının tamamının ya da bir kısmının Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu kapsamında;
 - Mutlak tarım arazilerini,
 - Özel ürün arazilerini,
 - Dikili tarım arazilerini,
 - Sulu tarım arazilerini,
 - Büyük ovaları,
 - Çevre arazilerde tarımsal kullanım bütünlüğünü bozan alanlar ile Zeytinciliğin Islahı ve Yabanilerinin Aşılattırılması Hakkında Kanun kapsamında zeytinlik sayılan alanları kapsamadığına ilişkin beyan.
5. Kaynak Belgesi/Beyanı:
 6. Ölçüm Belgesi: Tesisin kurulacağı santral sahası üzerinde ve/veya sahayı temsil edecek yerde, önlisans başvurusunun yapıldığı tarihe göre son beş yıl içerisinde elde edilmiş bir yıl süreli ve mevzuatına uygun rüzgar veya güneş ölçümü,
 - Rüzgâr enerjisine dayalı önlisans başvurusu esnasında Rüzgâr Ölçüm İstasyonu Kurulum Raporu ve Rüzgâr Ölçüm Sonuç Raporunun,
 - Güneş enerjisine dayalı önlisans başvurusu esnasında Güneş Ölçüm İstasyonu Kurulum Raporu Güneş Ölçüm Sonuç Raporu'nun, Kuruma sunulması zorunludur.

YEKA kapsamında kurulması planlanan üretim tesisleri için yapılan önlisans başvurularında ölçüm verisi aranmaz.
 7. Yasaklı Olmama Beyanı: Önlisans başvurusunda bulunan tüzel kişi ve bu tüzel kişilikte;

- Doğrudan veya dolaylı pay sahibi olan gerçek veya tüzel kişi veya kişilerin,
 - Yönetim kurulu başkan ve üyelerinin,
 - Limited şirket olması halinde müdürlerinin de, 6446 sayılı kanununa göre yasaklı olmadığına ilişkin beyan
8. Ortaklık Yapısı Belgeleri
9. Kontrol Beyanı:
10. Güncel sermaye tutarını gösteren belgeler:
11. Teminat Belgesi (Ek-5):
12. Önlisans Alma Bedeli: Yerli doğal kaynaklar ile yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisi kurmak üzere önlisans almak için başvuruda bulunan tüzel kişiler önlisans alma bedelinin yüzde onunu yatırır.
13. OSB, Serbest Bölgeler, Endüstri Bölgeleri v.b. gibi özel kanunla kurulmuş bölgelerde kurulacak üretim tesisleri için yetkili merciden üretim tesisi kurulmasında sakınca olmadığına ilişkin alınacak belge
14. Rüzgar enerjisine dayalı önlisans başvurularının 20/10/2015 tarihli ve 29508 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Rüzgar Kaynağına Dayalı Elektrik Üretimi Başvurularının Teknik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmeliğinde tanımlanan bilgi ve belgeler,
15. Saha mülkiyetine ilişkin belge: Rüzgar veya güneş enerjisine dayalı kaynaklar açısından; üretim tesisinin kurulacağı sahanın tamamının, başvuruda bulunacak tüzel kişinin mülkiyetine konu olması halinde, mülkiyet hakkına sahip olduğuna ilişkin belge,

Yukarıda sayılan belgelerden;

- Hidrolik kaynağa dayalı önlisans başvurularında listenin 1, 2, 3, 4/a, 4/b, 4/c, 4/ç, 4/e, 4/f, 4/g, 4/ğ, 5/a, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 numaralarında belirtilen belgelerin,
- Rüzgar enerjisine dayalı önlisans başvurularında listenin 1, 2, 3, 4/a, 4/b, 4/c, 4/e, 4/f, 4/g, 4/ğ, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 numaralarında belirtilen belgelerin,
- Güneş enerjisine dayalı önlisans başvurularında listenin 1, 2, 3, 4/a, 4/b, 4/c, 4/ç, 4/e, 4/f, 4/g, 4/ğ, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15 numaralarında belirtilen belgelerin,
- Jeotermal enerjiye dayalı önlisans başvurularında listenin 1, 2, 3, 4/a, 4/b, 4/c, 4/ç, 4/e, 4/f, 4/g, 5/b, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15 numaralarında belirtilen belgelerin,

- Biyokütleyle dayalı önlisans başvurularında listenin 1, 2, 3, 4/a, 4/b, 4/c, 4/ç, 4/e, 4/f, 4/g, 5/ç, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15 numaralarında belirtilen belgelerin kuruma sunulması gerekmektedir.

Lisans başvuru belgeleri 10/05/2018 Tarihli ve 7828 Sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Kararı ile kabul edilmiştir.

1.3.1.13. Rüzgar ve Güneş Enerjisine Dayalı Önlisans Başvuruları İçin Yapılacak Rüzgar ve Güneş Ölçümleri Uygulamalarına Dair Tebliğ:

Tebliğ 2013 yılında yayımlanan Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliği kapsamında yapılacak rüzgar ve güneş ölçümlerinin yapılmasına ve değerlendirilmesine ilişkin esasları belirlemek amacıyla 2014 yılında çıkarılmıştır.

1.3.1.14. Ulusal Yenilenebilir Enerji Eylem Planı (YEEM):

YEEM, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından Aralık 2014' de yayınlanmıştır. Türkiye yenilenebilir enerjinin yaygınlaştırılması ve teşvik edilmesi amacıyla ulusal eylem planı kapsamında amaçlar ve hedefler belirleyerek stratejiler oluşturmuştur. Bu alandaki belli başlı hedefler şu şekildedir; (YEGM, 2014, 14)

- 2023 yılına kadar yenilenebilir kaynaklardan üretilen elektrik enerjisinin payının en az %30'a yükseltilmesi
- 2009/28/EC sayılı Direktifte belirtilen ulaşım sektöründeki yenilenebilir enerji kullanım düzeyi olan %10'a ulaşılması
- İklim değişikliği etkileri ve ekosistemin sürdürülebilirliği dikkate alınarak yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının planlanması ve planların iklim değişikliğinin azaltılması doğrultusunda yönlendirilmesi
- Ülkede yenilenebilir enerjinin gelişiminin önündeki engellerin ortadan kaldırılması

1.3.1.15. Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üreten Tesislerde Kullanılan Yerli Aksamın Desteklenmesi Hakkında Yönetmelik:

Yönetmelik 2016 yılında resmi gazete yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik ile, "yurt içinde imal edilerek yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üreten tesislerde kullanılan aksamın ve/veya aksamı oluşturan bütünleştirici

parçaların, 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanunun ekinde yer alan II sayılı Cetvele göre ilave fiyatın uygulanabilme koşulları ile her bir başvuru kapsamında uygulanacak ilave fiyat miktarının belirlenmesi, belgelendirilmesi ve denetlenmesi ile ilgili usul ve esasların” belirlenmesidir.

Yönetmeliğe göre 5346 sayılı kanunun 6/B maddesinde yer alan hükümden bir sonraki takvim yılında ilk kez yararlanmak isteyen lisans sahibi firmalar, içinde bulunulan yılın 1 Ağustos tarihine kadar bakanlık veya bakanlık tarafından görevlendirilen kuruluşa başvurmak zorundadır.

Yönetmelik hükümlerine göre başvuru yapılırken aşağıdaki belgeler hazırlanarak bakanlığa veya görevlendirdiği kuruma sunulur;

- Başvuru dilekçesi,
- Başvuru formu,
- Başvuru yapılan üretim tesisinde kullanılan aksama veya aksamın imalatında kullanılan her bir bütünleştirici parçaya Yurtiçinde İmal Edilen Aksam ve Bütünleştirici Parçalar Listesinde yer alan isim ile uyumlu olarak hazırlanmış Yerli İmalat Durum Belgesi,
- Başvuru yapılan üretim tesisinde yer alan yerli aksam ve aksam imalatında kullanılan her bir yerli bütünleştirici parça için ayrı ayrı hazırlanan Yerli İmalat Kullanım Belgesi,
- TSE tarafından düzenlenen Sertifika Uygunluk Belgesi,

Yerli katkı ilave fiyatından bir önceki dönem faydalanmış olan elektrik üretim tesisinde kapasite artışı, modernizasyon, yenileme veya kısmi ve geçici kabuller ile işletmeye giren ünitelerin olması durumunda başvuru sahipleri tarafından yeni ünitelere ilişkin yukarıda sayılan belgeler 1 Ağustos tarihine kadar bakanlık veya bakanlık tarafından görevlendirilen kuruluşa başvurmak zorundadır.

1.3.1.16. Yenilenebilir Enerji Kaynak Alanları (YEKA) Yönetmeliği:

Yönetmelik ile kamu kurumlarına veya hazineye taşınmazlar ile özel mülkiyete konu taşınmazlarda büyük ölçekli yenilenebilir enerji kaynak alanları (YEKA) oluşturularak yenilenebilir enerji kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, bu alanların

yatırımcılara tahsisıyla yatırımların hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi ve yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretim tesislerinde kullanılan ileri teknoloji içeren aksamın yurt içinde üretilmesi ya da yurtdışından temin edilmesinin sağlanması, teknoloji transferinin teminine katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Yönetmeliğin kapsamı ise, “YEKA’ ların belirlenmesi, bu alanlar için bağlantı görüşünün verilmesi ve kapasite tahsisinin yapılması, tahsis edilen bağlantı kapasitesinin yurt içinde üretim ve/veya yerli malı kullanım şartı ile kullandırılması ve bu amaçla yapılacak yarışmaya katılacak tüzel kişilerde aranacak koşulların belirlenmesi, yarışmanın yapılması, teminat alınması, yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde teminatın irat kaydedilmesi, yarışmayı kazanan tüzel kişiler tarafından YEKA’ da kurulacak elektrik enerjisi üretim tesislerinin lisans müracaatları ve elektrik enerjisi satışına ilişkin usul ve esaslarının” belirlenmesidir.

Yönetmelik ile yenilenebilir enerjinin yaygınlaştırılması için YEKA kullanım hakkı yarışması düzenlenmektedir. Yarışma, bakanlık tarafından belirlenip ilan edilen kilovatsaat başına elektrik enerjisi alım tavan fiyatı üzerinden azaltma usulüne göre yapılır. Kurulacak elektrik enerjisi üretim tesisleri için; 5346 sayılı Kanuna ekli (I) ve (II) sayılı cetvellere göre hesaplanan fiyatlar toplamını geçmemek üzere her bir yarışma için tavan fiyat ve alım süresi Şartnamede belirlenir. YEKA kullanım hakkı yarışmasını kazanan firma sözleşme imzalanmasını takip eden 45 gün içerisinde önlisans başvurusu yapmak zorundadır.

1.3.2. Türkiye’ de Yenilenebilir Enerji Yatırımları:

Türkiye coğrafyası ve dört mevsimin yaşandığı konumu nedeni ile yenilenebilir enerji kaynakları açısından zengin bir potansiyeli vardır. Ancak bu kaynakların kullanımı yerine fosil kaynaklardan elektrik üretimi daha yaygındır. Son yıllarda kanun düzenlemeleri ile YEK teşvik mekanizmasının getirilmiş olması yenilenebilir enerji alanına yatırımları arttırmış ulusal yenilenebilir eylem planı oluşturmuş 2023 yılına kadar toplam üretilen elektriğin %30’ un yenilenebilir enerji santrallerinden üretilmesi hedeflenmiştir.

Ülkemizde cari açığın nedenleri arasında ithal enerji girdileri önemli yer tutmaktadır. Enerji arzının güvenliğinin sağlanması için ülkemizde yerli ve milli kaynaklardan elektrik üretimine önem verilmesi gerekmektedir. 6094 sayılı kanun ile

getirilen teşvik ve destekleme mekanizmalarına kadar ülkemizde kamu kesimin enerji sektöründe yatırımları ağırlık kazanmaktaydı.

Ülkemizde yenilenebilir enerji santralleri içerisinde kurulu güce en çok sahip olan hidroelektrik santralleridir. YEK destekleme mekanizması ve diğer teşviklerin uygulamaya konulması ile ülkemizde son yıllarda güneş, rüzgar ve jeotermal kaynaklarından üretim yapan santrallerin kurulu gücünde hızlı bir yükseliş yakalanmıştır.

Tablo 9: Türkiye’de 2001-2017 Yıllarında Enerji Santrallerin Kurulu Güçleri:

Kurulu güç (MW)					
Yıllar	Hidroelektrik	Jeotermal + Güneş + Rüzgar	Yenilenebilir Enerji Toplamı	Toplam	Yenilenebilir Oranı
2001	11.672,90	36,40	11.709,30	28.332,40	41,33%
2002	12.240,90	36,40	12.277,30	31.845,80	38,55%
2003	12.578,70	33,90	12.612,60	35.587,00	35,44%
2004	12.645,40	33,90	12.679,30	36.824,00	34,43%
2005	12.906,10	35,10	12.941,20	38.843,50	33,32%
2006	13.062,70	81,90	13.144,60	40.564,80	32,40%
2007	13.394,87	169,20	13.564,07	40.835,71	33,22%
2008	13.828,70	393,45	14.222,15	41.817,20	34,01%
2009	14.553,30	868,80	15.422,10	44.761,20	34,45%
2010	15.831,20	1.414,40	17.245,60	49.524,10	34,82%
2011	17.137,10	1.842,90	18.980,00	52.911,10	35,87%
2012	19.609,40	2.422,80	22.032,20	57.059,40	38,61%
2013	22.289,00	3.070,50	25.359,50	64.007,50	39,62%
2014	23.643,20	4.074,80	27.718,00	69.519,80	39,87%
2015	25.867,79	5.375,91	31.243,70	73.146,69	42,71%
2016	26.681,10	7.404,68	34.085,78	78.497,38	43,42%
2017	27.273,09	11.000,61	38.273,70	85.200,03	44,92%

Kaynak: TEİAŞ, 2017

Ülkemizde yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik üretimi ile ilgili 5346 sayılı kanun 2005 yılında çıkmasına rağmen kanunda teşvik ve destekleme mekanizmaları yeterli olmadığı için yenilenebilir enerji yatırımları istenilen düzeye ulaşamamıştır. 2010 yılında 6094 sayılı kanun ile 5346 sayılı kanuna YEK destekleme mekanizması, YEK belgesi, muafiyetli üretim, yerli ürün kullanımı, diğer uygulamalar gibi yenilenebilir enerji destekleri getirilmiştir. İlgili düzenlemenin ve alt tebliğ ve yönetmeliklerin yayımlanmasından sonra yenilenebilir enerji yatırımlarında önemli artışlar olmuştur.

5346 sayılı kanundan önce yenilenebilir enerji yatırımlarının büyük çoğunluğu devlete ait hidroelektrik santrallerinden oluşmaktaydı. İlgili kanun ve teşvik düzenlemelerinden sonra enerji piyasasında özel sektör firmalarının etkinliği artmıştır.

2017 yılı itibari ile ülkemizde kurulu enerji santrallerinin kurulu gücünün %45' e yakını yenilenebilir enerji kaynaklarını kullanmaktadır.

Tablo 10: Türkiye’de 2001-2017 Yıllarında Kaynaklara Göre Elektrik Üretimi:

Elektrik Üretimi (gWh)					
Yıllar	Hidroelektrik	Jeotermal + Güneş + Rüzgar	Yenilenebilir Enerji Toplamı	Toplam	Yenilenebilir Oranı
2001	24.009,90	152,00	24.161,90	122.724,70	19,69%
2002	33.683,80	152,60	33.836,40	129.399,50	26,15%
2003	35.329,50	150,00	35.479,50	140.580,50	25,24%
2004	46.083,70	150,90	46.234,60	150.698,30	30,68%
2005	39.560,50	153,40	39.713,90	161.956,20	24,52%
2006	44.244,20	220,50	44.464,70	176.299,80	25,22%
2007	35.850,80	511,10	36.361,90	191.558,10	18,98%
2008	33.269,80	1.008,90	34.278,70	198.418,00	17,28%
2009	35.958,40	1.931,10	37.889,50	194.812,90	19,45%
2010	51.795,50	3.584,60	55.380,10	211.207,70	26,22%
2011	52.338,60	5.418,20	57.756,80	229.395,10	25,18%
2012	57.865,00	6.760,10	64.625,10	239.496,80	26,98%
2013	59.420,50	8.921,00	68.341,50	240.154,00	28,46%
2014	40.644,70	10.901,50	51.546,20	251.962,80	20,46%
2015	67.145,83	15.271,04	82.416,86	261.783,30	31,48%
2016	67.230,88	21.378,75	88.609,63	274.407,75	32,29%
2017	58.218,46	26.920,60	85.139,06	297.277,52	28,64%

Kaynak: TEİAŞ, 2017

Tablo 10’ a göre ülkemizde 2017 yılı itibari ile üretilen elektriğin %28,64 ‘ü yenilenebilir enerji kaynaklarından üretilmiştir. Ülkemizde üretilen elektrikte yenilenebilir enerji kaynaklarından üretilen elektriğin yıllar itibari ile yükselmesine rağmen enerji talebindeki artışın altında kalmış ve 2023 hedefine olan %30 seviyesine 2015 yılı ve 2005 yılları haricinde ulaşamamıştır.

1.4. Yenilenebilir Enerji Yatırım Maliyetleri:

1.4.1. Güneş Enerji Sistemlerinde İlk Kurulum Maliyeti Ve Gelir Analizleri (0,97 MWp Kurulu Güç)

1 MWp kurulu gücün altında yapılan güneş enerji santrali yatırımlarında şirket kurma ve lisans alma zorunluluğu bulunmamaktadır.

0,97 MWp kurulu gücünde güneş enerjisi santrali kurmak isteyen yatırımcı ve karar alıcılar ilk tesis kurulumunda yaklaşık olarak aşağıdaki maliyetler ile karşılaşacaktır:

Tablo 11: 0,97 mWp Kurulu Güce Sahip Güneş Enerji Santrali Kurulum Maliyeti

KONU	Miktar	Birim	Birim Maliyeti (\$)	Toplam Maliyet (\$)
Güneş Paneli	967.200	Waat	0,60	580.320,00
İnvertörler	31	Adet	5.850,00	181.350,00
Konstrüksiyon	1	Proje	100.000,00	100.000,00
Tel Çit Sistemleri	1	Set	6.800,00	6.800,00
Aydınlatma	1	Proje	4.300,00	4.300,00
Kamera Sistemleri	1	Proje	3.750,00	3.750,00
İzleme sistemleri	1	Adet	1.982,00	1.982,00
İdari Bina	1	Proje	5.000,00	5.000,00
Kulübe	1	Adet	652,00	652,00
Konteyner	1	Adet	2.500,00	2.500,00
Kablolama	1	Proje	65.862,00	65.862,00
Topraklama	1	Proje	19.256,00	19.256,00
Paratoner	1	Adet	1.302,00	1.302,00
Pano	1	Proje	26.650,00	26.650,00
Şantiye Gideri	1	Proje	11.000,00	11.000,00
Zemin Düzenleme	1	Proje	5.000,00	5.000,00
Çakma Delme - Kazı Dolgu	1	Proje	8.500,00	8.500,00
Makine Kiralama	1	Proje	12.500,00	12.500,00
İSG	1	Proje	8.632,00	8.632,00
Mühendislik ve Müşavirlik	1	Proje	50.000,00	50.000,00
Testler ve Devreye alma	1	Proje	13.500,00	13.500,00
Enerji Nakil Hatları	1	Proje	87.500,00	87.500,00
Yol, Altyapı ve Güç Kaynakları	1	Proje	20.000,00	20.000,00
Görünmeyen Giderler	1	Proje	20.000,00	20.000,00
Arazi	21.000	M2	3,00	63.000,00
Toplam Yatırım Bedeli				\$1.299.356,00

Kaynak: Döner, 2018, 47

Yukarıdaki tabloya göre;

- Güneş enerji santrali için ilk kurulum maliyetleri yaklaşık 1.299.356,00 \$,
- Nakliye maliyetleri 2.500,00 \$
- Personel giderleri, yemek ve konaklama maliyetleri 15.000 \$,
- SSK prim Maliyeti 5.000,00 \$
- Tesis bakım onarım maliyetleri 5.000 \$,
- Su ve yakıt giderleri 1.500,00 \$,
- Gözden kaçan giderler 10.000,00 \$ olup toplam 42.000,00 \$ tutarında yıllık tahmini cari dönem işletme maliyeti oluşacaktır.

Bu maliyetler kullanılacak ekipman ve malzeme kalitesine göre daha pahalıya veya daha uygun rakamlara da yapılabilecektir.

0,97 MWp Kurulu güç ve sabit açılı güneş enerji santralinden elde edilebilecek aylık ve yıllık kazanç tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 12: 0,97 mWp Kurulu Güce Sahip Güneş Enerji Santrali Aylık Hasılatı

Aylar	Üretim KW/Saat	Garanti Alım Fiyatı (\$)	Gelir Kazancı (\$)
Ocak	65,12	0,133	8.660,00
Şubat	75,56	0,133	10.049,50
Mart	112,45	0,133	14.955,90
Nisan	125,89	0,133	16.743,40
Mayıs	165,28	0,133	21.982,20
Haziran	174,45	0,133	23.201,19
Temmuz	195,58	0,133	26.012,10
Ağustos	172,54	0,133	22.947,80
Eylül	151,48	0,133	20.146,80
Ekim	112,12	0,133	14.912,00
Kasım	85,56	0,133	11.379,50
Aralık	62,25	0,133	8.279,30
Toplam	1.498,28		199.269,69

Kaynak: Döner, 2018, 48

Örnek projede, Yenilenebilir Enerji Kanunu kapsamındaki sabit fiyat alım garantisinden yararlanılmıştır. Üretilen elektriğin kWh başına ödenecek olan bedeli yasa ile minimum 0,133\$/kWh' tir. Yerli katkı payı ile bu değer daha da yükselebilmektedir. Ancak yapılan hesaplamalarda, tedbirli kalmak amacıyla yerli katkı payından sağlanacak katkı dikkate alınmamıştır. Örnek projemizde yıllık 1.298,28 kWh elektrik üretimi ile yaklaşık 199.270,69\$ tutarında bir satış geliri sağlanmış olacaktır. (Döner, 2018, 47-48)

Tesis yıl içinde çalışırken sistem kayıpları, gece gündüz koşulları, çevre şartları, planlı bakım günleri göz önünde bulundurularak hesaplamalar yapılmıştır. Güneş enerji santrali kurulum yeri ne kadar doğru seçilirse, tesisten elde edilecek gelirden bir o kadar artacaktır. Örneğimizde yeni kurulan bir tesisten ilk yıl alınacak 0,97 MWp gücündeki üretim geliridir. Tesis yatırım kapasitesi arttıkça üretim geliri de artacağından yatırımın geri ödeme süresi kısılacaktır. (Döner, 2018, 48)

Güneş enerji santrallerinde yapılan yatırımın geri ödeme süresi santralin kurulduğu bölgeye göre farklılık göstermekle birlikte 7 ile 10 yıl arasında değişmektedir.

Tablo 13: Güneş Enerji Tesisinin Değerlendirmesi

Değerlendirme Ölçütleri	Güneş Enerjisi
Yatırım Maliyeti	Fazla
İşletme Maliyeti	Orta
Verimlilik	20%
Yenilenebilme	Evet
Depolama	Hayır
Kirlilik	Yok
Çevre Etkileri	Orta
Büyük Ölçekli	Maliyet Yüksek
Ön Yatırım Maliyetleri	Düşük
Kullanma Maliyetleri	Düşük
Bakım Maliyetleri	Düşük
Bakım Kolaylığı	Orta

Kaynak: Öztürk, H.H.,2013, s.16

1.4.2. Rüzgar Enerjisi Sistemlerinde İlk Kurulum Maliyeti ve Gelir Analizleri (5 MW Kurulu Güç):

Proje ile ilgili öngörüler şu şekildedir;

- Arsanın kamulaştırma yapılarak bedelsiz alınacağı düşünülmektedir.
- Projede her biri 2.5 MW kurulu olan 2 adet türbin kullanılacaktır. Türbinlerin toplam tutarını 5.258.240,00\$ olacağı öngörülmüştür.
- Elektrik işleri, enerji nakil hattı harcamalarının (iki türbin düşünüldüğünde 6 km baz alınmıştır.) 100.000,00\$ olacağı öngörülmüştür.
- Rüzgar türbinleri arası kablolar ve kanal kazıları için 170.000,00\$ harcama öngörülmüştür.
- Dağıtım merkezi için 506.000\$ harcama öngörülmüştür.
- Rüzgar türbini, köşk, trafo ve bağlantıları için 267.000\$ harcama öngörülmüştür.
- Taşıt araçları ve demirbaş giderleri öngörülmemiştir.
- Montaj giderleri öngörülmemektedir.

Tablo 14: 5 MW Kurulu Güce Sahip Rüzgar Santrali Kurulum Maliyeti

Yatırım Unsurları	Maliyet Tutarları
Arsa	BEDELSİZ
İnşaat Maliyetleri	754.000,00
Makine ve Teçhizat Harcamaları	6.291.240,00
Taşıma ve Sigorta Gideri	150.000,00
İthalat ve Gümrükleme Giderleri	-
Etüt ve Proje Giderleri	200.000,00
Montaj Giderleri	-
Taşıt araçları ve Demirbaş Giderleri	-
Tesisin İşletmeye Alınma Maliyeti	100.000,00
Genel Giderler	150.000,00
Öngörülmeyen Giderler	100.000,00
TOPLAM	

Kaynak: Döner, 2018, 48

5 MW kurulu güçteki RES tesisinin ilk kurulum maliyeti yaklaşık 7.745.240,00\$ olacağı tahmin edilmiştir. Santralin satışa esas elektrik üretim miktarının, yaklaşık olarak 12.700.000 kWh/Yıl olacağı tahmin edilmektedir.

5346 sayılı kanun'a göre, bu ön fizibilitede yerli teşvik desteği söz konusu olmadığı için gelir hesabında üretilecek elektriğin 1 kWh' nin 7,30 USD/cent' ten satılacağı dikkate alınmıştır. Buna göre yıllık işletme geliri, 12.700.000 kWh * 0,073 USD/Cent = 927.000,00\$ olacağı tahmin edilmektedir.

Tam kapasitede bir yıllık tahmini işletme giderleri ise aşağıdaki gider çeşitlerinden oluşacaktır:

- Sistem kullanım bedeli 7.125,00\$
- Sistem işletim bedeli 950,00\$
- Santralin sigortalanması için yaklaşık 8.500\$
- Santralde yıllık personel gideri 38.000,00\$
- Bakım onarım giderleri 55.000\$
- Genel diğer çeşitli giderler 20.000,00\$
- Öngörülmeyen giderler 15.000,00\$

5 MW kurulu gücündeki RES tesisinin yıllık cari giderlerinin 144.575,00\$ olacağı tahmin edilmiştir.

Rüzgar enerji santrallerinde yapılan yatırımın geri ödeme süresi santralin kurulduğu bölgeye göre farklılık göstermekle birlikte 8 ile 12 yıl arasında değişmektedir.

1.5. Enerji Şirketlerinde Kullanılan Muhasebe Standartları

1.5.1 Muhasebe Standartlarının Tarihsel Gelişimi:

Dünya’ da çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler, faaliyetlerini sürdürdüğü ülkelerin mevzuatlarına göre her ülkede farklı standartlara göre muhasebe kayıtlarını hazırlamaktaydılar. Bu durum çok uluslu firmalarda finansal raporların karşılaştırılmasını güçleştirmekteydi. Dünya’ da muhasebe standartları konusunda ortak bir dil oluşturularak işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına yönelik düzenli ve güvenilir bir raporlama sağlamak için uluslararası düzeyde, muhasebe ve finansal raporlama standardı oluşturmaya yönelik ilk çalışmalar 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile başlamış ve 2001 yılına kadar dünyada muhasebe standartları bu komite tarafından yürütülmüştür. 2001 yılında IASC yeniden yapılandırılmış ve görevlerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’ na (IASB) devretmiştir. Günümüzde uluslararası muhasebe standartları halen bu kurul bünyesinde yapılmaya devam etmektedir.

Türkiye’ de ise, muhasebe uygulaması ve finansal raporlamanın standartlaştırılmasına yönelik çalışmalar 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile başlamıştır. Diğer taraftan SPK, BDDK gibi kurum ve kuruluşlar kendi etki alanına giren işletmeler için muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar gerçekleştirerek muhasebe standartlarının geliştirilmesine ve uygulanmasına katkı sağlamıştır.

2002 yılında oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ise uluslararası muhasebe standartlarını Türkçe’ ye çevirmek suretiyle Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’ nı uygulamaya koymuş ve bu standartları 2005 yılı sonrasında ise standartlar halka açık şirketler tarafından uygulanmaya başlamıştır.

02.11.2011 tarihinde 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) TMS/TFRS’ ları konusunda ulusal düzeyde kamu otoritesi olmuştur.

01.07.2012’ de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıtlarını TMS/TFRS düzenlemelerine göre yapılması ile ilgili hükümlere yer

verilmiştir. Ancak kanun yürürlüğe girmeden önce ilgili düzenlemeler yeni bir kanun değişikliği ile Türk Ticaret Kanun' undan çıkarılmıştır. TMS/TFRS finansal raporlamayı etkileyen ancak muhasebe kayıtlarına yansımayan bir mevzuat olarak kalmıştır.

1.5.2. Enerji Üreten İşletmelerde Kullanılan Standartlar:

Çalışmada KGK tarafından yayınlanan TMS/TFRS' lerden;

- TMS 2 Stoklar,
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar,
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklaması,
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri,
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri,
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri,
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü,
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, standartları açıklanmıştır.

Yukarıda sıralanan standartlar dışında tam set TMS/TFRS' de bulunan diğer standartların çalışma kapsamında gerçekleşmeyeceği varsayımı ile hareket edilmektedir.

Enerji yatırımı yapan ve üretim gerçekleştiren işletmeler tarafından kullanılacak standart hükümleri ekte verilmiştir.

BÖLÜM 2

YENİLENEBİLİR ENERJİ YATIRIMLARINDA

SEKTÖRE YÖNELİK TEŞVİKLER

2.1. Yenilenebilir Enerji Yatırımlarına Yönelik Sektöre Yönelik Teşvikler:

2.1.1. Sabit Fiyat Garantisi (FIT):

Dünya’da ve ülkemizde kullanılan destek ve teşvik mekanizmalarının başında sabit fiyat garantisi gelmektedir. Bu destekte, her bir yenilenebilir enerji kaynağı için sabit fiyat garantili plan getirilmiştir. (Yılmaz ve Hotunluoğlu, 2015, 83)

6094 sayılı kanun ile 29.12.2010 tarihinde yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üreten gerçek kişi ve firmalar; kendi ihtiyaçlarından fazla ürettikleri elektrik enerjisini dağıtım sistemine vermeleri halinde, I sayılı Cetveldeki fiyatlardan on yıl süre ile faydalanabilir” maddesi 5346 sayılı kanunun 6\A maddesine eklenmiş ve Yenilenebilir enerji üretimine üretimin türüne göre sabit fiyat garantisi verilmiştir.

Sabit fiyat garantisi 2020 yılına kadar devam edecektir. Yatırımcılar her sene sabit fiyat garantisinden yararlanarak yenilenebilir enerji destek mekanizmasına dahil olma imkanı bulmaktadırlar.

Tablo 15: Türkiye’de Yenilenebilir Enerji İçin Uygulanan Sabit Fiyat Garantisi

I SAYILI CETVEL (YEKDEM Baz Fiyatlar) (29/12/2010 tarihli ve 6094 sayılı Kanunun hükmüdür)	
Yenilenebilir Enerji Kaynağına Dayalı Üretim Tesis Tipi	Uygulanacak Fiyatlar (ABD Doları Cent/kWh)
Hidrolik Üretim Tesisleri	7,30
Rüzgar Enerjisine Dayalı Üretim Tesisleri	7,30
Jeotermal Enerjisine Dayalı Üretim Tesisleri	10,50
Biyokütle Dayalı Üretim Tesisleri	13,30
Güneş Enerjisine Dayalı Üretim Tesisleri	13,30

Lisans sahibi gerçek kişi ve firmaların, 31.12.2020 tarihinden önce yatırımı tamamlanıp üretime başladığı tesislerinde yararlanılan mekanik ve elektro- mekanik aksamın imalatı yurtiçinde yapılması halinde, bu tesislerden elde edilip dağıtım sistemine gönderilen elektrik enerjisi için, I sayılı cetvelde sunulan fiyatlara, II sayılı cetvelde yer alan yerli katkı ilavesi eklenmektedir. (Yılmaz, 2015, 105)

Tablo 16: Türkiye’de Teknoloji Bazında Sabit Alım Fiyat Garantisi ve Yerli Katkı İlavesi

II Sayılı Cetvel (Yerli Aksamlar) (29/12/2010 tarihli ve 6094 sayılı Kanunun hükmüdür.)		
Tesis Tipi	Yurt İçinde Gerçekleşen İmalat	Yerli Katkı İlavesi (ABD Doları cent/kWh)
A-Hidroelektrik üretim tesisi	1- Türbin	1,30
	2- Jeneratör ve güç elektroniği	1,00
B- Rüzgar enerjisine dayalı üretim tesisi	1- Kanat	0,80
	2- Jeneratör ve güç elektroniği	1,00
	3- Türbin kulesi	0,60
	4- Rotor ve nasele gruplarındaki mekanik aksamın tamamı (Kanat grubu ile jeneratör ve güç elektroniği için yapılan ödemeler hariç.)	1,30
C- Fotovoltaik güneş enerjisine dayalı üretim tesisi	1- PV panel entegrasyonu ve güneş yapısal mekaniği imalatı	0,80
	2- PV modülleri	1,30
	3- PV modülünü oluşturan hücreler	3,50
	4- İnvörtör	0,60
	5- PV modülü üzerine güneş ışını odaklayan malzeme	0,50
D- Yoğunlaştırılmış güneş enerjisine dayalı üretim tesisi	1- Radyasyon toplama tüpü	2,40
	2- Yansıtıcı yüzey levhası	0,60
	3- Güneş takip sistemi	0,60
	4- Isı enerjisi depolama sisteminin mekanik aksamı	1,30
	5- Kulede güneş ışını toplayarak buhar üretim sisteminin mekanik aksamı	2,40
	6- Stirling motoru	1,30
	7- Panel entegrasyonu ve güneş paneli yapısal mekaniği	0,60
E- Biyokütle enerjisine dayalı üretim tesisi	1- Akışkan yataklı buhar kazanı	0,80
	2- Sıvı veya gaz yakıtlı buhar kazanı	0,40
	3- Gazlaştırma ve gaz temizleme grubu	0,60
	4- Buhar veya gaz türbini	2,00
	5- İçten yanmalı motor veya stirling motoru	0,90
	6- Jeneratör ve güç elektroniği	0,50
	7- Kojenerasyon sistemi	0,40
F- Jeotermal enerjisine dayalı üretim tesisi	1- Buhar veya gaz türbini	1,30
	2- Jeneratör ve güç elektroniği	0,70
	3- Buhar enjektörü veya vakum kompresörü	0,70

2.1.2 Lisanssız Üretim Hakkı

Lisanssız üretim hakkı, sabit fiyat garantisi sisteminden sonra yatırımcıları yenilenebilir enerji kaynaklarına yatırım yapması için kullanılan diğer önemli destekleme mekanizmalarının başında yer almaktadır. Şirket kurma ve lisans alma yükümlülüğünden muaf olarak yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisi kurulu gücü 500 kW’tan

1 MW' a çıkartılmış ayrıca rekabetin gelişmesi ve arz güvenliğinin sağlanması açısından yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisinin kurulu gücü bakanlar kurulu tarafından 5 kata kadar (5 MW) artırılması kararlaştırılmıştır. (YEGM, 2014: 12)

2.1.3. Proje Bedeli Muafiyeti (Yatırım Dönemi Uygulamaları)

5346 sayılı kanunun 7. maddesine göre, “yenilenebilir enerji kaynaklarını kullanarak sadece kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla azami bin kilovatlık kurulu güce sahip izole elektrik üretim tesisi ve şebeke destekli elektrik üretim tesisi kuran gerçek ve tüzel kişilerden kesin projesi, planlaması, master planı, ön incelemesi veya ilk etüdü DSİ veya EİE tarafından hazırlanan projeler için hizmet bedelleri alınmaz.”

Bu kanun kapsamında,

- Enerji üretim tesis yatırımları,
- Kullanılacak elektro-mekanik sistemlerin yurtiçinde imalat olarak temini,
- Güneş pilleri ve odaklayıcı üniteler kullanan elektrik üretim sistemleri kapsamındaki yapılacak AR-GE ve imalat yatırımları,
- Biyokütle kaynaklarını kullanarak elektrik enerjisi veya yakıt üretimine yönelik AR-GE tesis yatırımları,

Cumhurbaşkanı kararı ile teşviklerden yararlandırılabilir.

2.1.4. Lisans Bedeli Muafiyeti:

4628 sayılı elektrik piyasası kanunu elektrik piyasası lisans yönetmeliği 12. Maddesine göre, “yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisi kurmak üzere lisans almak için başvuruda bulunan tüzel kişilerden lisans alma bedelinin yüzde biri dışında kalan tutarı tahsil edilmemektedir.”

Yenilenebilir enerji kaynaklarını kullanarak enerji üretimi yapan tesisler için ilgili lisanslardan tesis tamamlanma tarihini izleyen ilk sekiz yıl süresince yıllık lisans bedeli alınmamaktadır.

2.1.5. Arazi ihtiyacına ilişkin uygulamalar:

5346 sayılı kanunun 8 maddesine 2008 yılında 5784 sayılı kanun ile ve 2010 yılında 6094 sayılı kanun ile arazi ihtiyacına yönelik destekler eklenmiştir.

5784 sayılı kanununun 23. maddesi ile değiştirilen 5346 sayılı kanununun 8. maddesine göre, “orman veya hazinenin mülkiyetinde ya da devletin tasarrufu altında bulunan her türlü taşınmazın yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üretimi yapmak amacıyla kullanılması halinde, bu araziler için evre ve orman bakanlığı veya maliye bakanlığı tarafından bedeli karşılığında kiralama yapılır, irtifak hakkı verilir veya kullanma izni verilir. Yatırım döneminde izin, kira, irtifak hakkı ve kullanma izni bedellerine yüzde elli indirim uygulanır. Orman arazilerinde orky ve ağaçlandırma özel denek gelirleri alınmaz.”

5784 sayılı kanununun 8.maddesine “İhtiyaç duyulan arazinin 4342 sayılı mera kanunu kapsamında bulunan mera, yaylak, kışlak, kamuya ait otlak ve ayır olması halinde tahsis amacı değiştirilerek hazine adına tescil edilir. Bu taşınmazlar, maliye ve hazine bakanlığı tarafından bedeli karşılığında kiralama ve ittifak hakkı üretici firmaya verilir”

6094 sayılı kanununun 5.maddesi ile “hidroelektrik üretim tesislerinin rezervuar alanında bulunan Hazinenin zel mülkiyetindeki ve Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmaz mallar için Maliye Bakanlığı tarafından bedelsiz olarak kullanma izni verilir.”

6094 sayılı kanun ile, “ulaşım yollarından ve şebekeye bağlantı noktasına kadarki enerji nakil hatlarından yatırım ve işletme dönemlerinin ilk on yılında izin, kira, irtifak hakkı ve kullanma izni bedellerine yüzde seksen beş indirim uygulanır. Orman Köylüleri Kalkındırma Geliri, Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Geliri alınmaz.”

6094 sayılı kanun ile, tabiat koruma alanı, tabiat anıtı, tabiat parkı alanlarında, milli park ile muhafaza ormanlarında, yaban hayatı geliştirme sahalarında, özel evre koruma bölgelerinde ilgili bakanlığın, doğal sit alanlarında ise ilgili koruma bölge kurulunun olumlu görüşü alınmak kaydıyla yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik üretim tesislerinin kurulmasına izin verilir.

İlgili teşvik ve destekler 31.12.2020 tarihine kadar yatırımları tamamlanarak işletmeye girecek olan tesisler için uygulanır. İlgili destek ve teşviklerin beş yıl süre ile uzatılmasına Cumhurbaşkanı yetkilidir.

2.1.6. Muafiyetli Üretim:

5346 sayılı kanunun 6/a. maddesine göre yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üretimi yapan gerçek kişi ve firmalar; kendi ihtiyaçlarının üzerinde ürettikleri elektrik enerjisini dağıtım sistemine vermeleri durumunda, I sayılı cetveldeki fiyatlardan on yıl süre ile faydalanabilir. Bu kapsamda dağıtım sistemine verilen elektrik enerjisinin perakende satış lisansına sahip ilgili dağıtım şirketi tarafından satın alınması zorunludur. İlgili şirketlerin bu madde gereğince satın aldıkları elektrik enerjisi, söz konusu dağıtım şirketleri tarafından YEK Destekleme Mekanizması kapsamında üretilmiş ve sisteme verilmiş kabul edilir.

2.1.7. Diğer Uygulamalar:

5346 sayılı kanunun 6/c. Maddesine göre, kapsamındaki yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üretimi yapmak üzere lisans alan firmalar, lisanslarında belirlenen sahalardan dışına çıkılmaması ve işletme anında sisteme verilen gücün lisanslarında belirtilen kurulu gücü aşmaması kaydıyla ek kapasite kurabilirler.

EPDK tarafından lisans başvuruları değerlendirilirken bağlantı görüşünün oluşturulması aşamasında, bu kanun kapsamındaki yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesislerine öncelik tanınır.

6446 sayılı kanunun 25. Maddesine göre, DSİ tarafından, 26/6/2003 tarihinden itibaren yapılan ve ortak tesis yatırım bedeli geri ödemesi ihtiva etmeyen su kullanım hakkı ve işletme esaslarına ilişkin anlaşmalar ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden ve yapılan işlemler harçtan muaftır. Aynı kanunun geçici 4. Maddesine göre, üretim tesislerinin yatırım döneminde, üretim tesisleriyle ilgili yapılan işlemler harçtan ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden muaftır. İlgili kanunun göre, üretim tesislerinin, işletmeye giriş tarihlerinden itibaren beş yıl süreyle iletim sistemi sistem kullanım bedellerinden yüzde elli indirim yapılır.

5346 sayılı kanunun ile İlgili teşvik ve destekler 31.12.2020 tarihine kadar yatırımı tamamlanarak işletmeye girecek olan tesisler için uygulanır. İlgili destek ve teşviklerin beş yıl süre ile uzatılmasına Cumhurbaşkanı yetkilidir.

2.1.8. Yenilenebilir Enerji Kaynak Belgesi (YEK Belgesi):

Yenilenebilir enerji kaynaklarından üretilen elektrik enerjisinin iç piyasada ve uluslararası piyasalarda alım satımında elektrik enerjisi üretilen kaynak türünün belirlenmesi ve takibi için üretim lisansı sahibi firmalara EPDK tarafından verilen belgedir. YEK Belgesi sahibi tüzel kişiler ürettiği elektriği belirlenen sabit fiyat garantisi miktarının üzerindeki bir fiyattan serbest piyasaya satabilmektedirler.

YEK Destekleme Mekanizmasında öngörülen süreler; tesislerden işletmedekiler için işletmeye girdiği tarihten, henüz işletmeye girmemiş olanlar için işletmeye girecekleri tarihten itibaren başlar. YEK Destekleme Mekanizmasına tabi olanlar, uygulamaya dâhil oldukları yıl içerisinde uygulamanın dışına çıkamaz.

2.2. Ticaret Bakanlığı Tarafından Sağlanan Teşvikler:

Yatırım Teşvik Sistemi, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar 19 Haziran 2012 tarihinde; Kararın uygulanmasına ilişkin 2012/1 sayılı Tebliğ ise 20 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Teşvik sistemi 5 farklı uygulamadan oluşmaktadır:

1. Genel Teşvik Uygulamaları
2. Bölgesel Teşvik Uygulamaları
3. Öncelikli Yatırımların Teşviki
4. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki
5. Stratejik Yatırımların Teşviki

Yatırım Teşvik Sisteminin Amacı:

- Cari açığın azaltmak amacıyla ithalata bağımlılığı olan ara malı ve ürünlerin üretiminin artırılması,
- Teknolojik dönüşümü sağlayacak yatırımların desteklenmesi,
- En az gelişmiş bölgelere sağlanan yatırım desteklerinin artırılması,
- Bölgeler arasında gelişmişlik farklılıklarının azaltılması,
- Destek unsurlarının etkinliğinin artırılması,

2.2.1. Yatırım Teşvik Programına Göre Bölgeler:

Yatırım Teşvik Programında ülkemizdeki tüm iller, Kalkınma Bakanlığı'nın 2011 yılında yapmış olduğu sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksi çalışması çerçevesinde ekonomik ve sosyal gelişmişlik düzeylerine göre altı bölgeye ayrılmıştır. Bölgesel gelişmişlik düzeyine göre yatırım teşvik uygulamalarında, teşvik araçlarının sağladığı süre ve oran avantajları birinci bölgede en az, altıncı bölgede en fazla olacak şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 17: Yatırım Teşvik Sistemi Bölgeleri



1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada
			Sivas		Gökçeada
8 il	13 il	12 il	17 il	16 il	15 il

Kaynak: Ticaret Bakanlığı

2.2.2. Yatırım Teşvik Sistemi Asgari Yatırım Tutarı:

- Genel Teşvik Sistemi'nde asgari yatırım tutarı;
 - 1. Bölge ve 2. Bölgelerde 1 milyon TL,
 - 3.Bölge, 4.Bölge, 5.Bölge ve 6. Bölgelerde 500 bin TL'dir.
- Büyük Ölçekli Yatırımlar için asgari yatırım tutarı yatırım konusuna göre değişiklik göstermekle birlikte, asgari 50 milyon TL olarak belirlenmiştir.
- Stratejik Yatırımlar için belirlenen asgari yatırım tutarı 50 milyon TL'dir.
- Bölgesel Teşvik Uygulamaları için ise 500.000 TL'den başlamak üzere desteklenen her bir sektör ve her bir il için ayrı ayrı belirlenmiştir.
- Cazibe Merkezleri Programı kapsamındaki illerde kurulacak çağrı merkezleri ve veri merkezleri, kurulduğu bölgenin bölgesel teşviklerinden herhangi bir asgari yatırım tutarı şartı aranmaksızın yararlanır.

2.2.3. Yatırım Teşvik Sisteminde Destek Unsurları:

2.2.3.1. KDV İstisnası:

Teşvik edilen yatırım kapsamında yurtiçi ve yurtdışından satın alınacak makine ile yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yazılım, gayri maddi hakların satış ve kiralama için katma değer vergisinin ödenmemesidir.

2.2.3.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti:

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlar için yurtdışından ithal edilecek makine ve cihazlar için ithalat rejimi kararında belirtilen gümrük vergisinin ödenmemesidir.

2.2.3.3. Vergi İndirimi:

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımcı işletme tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yoluyla yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan yatırım tutarının belirli bir yüzdesine ulaşmaya kadar indirim hakkından yararlanılmasıdır.

Yatırıma katkı oranı, yapılan sabit yatırımın vergi indirimine tabi tutulacak oranını, vergi indirimi ise bu yatırıma katkı oranına ulaşıncaya kadar indirilecek gelir veya kurumlar vergisi oranını ifade eder.

2.2.3.4. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği:

Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlarda yatırım teşvik belgesi sahibi işletmenin yatırımla sağlanan ilave istihdam için işletme tarafından ödenmesi gereken işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının belirli bir süre için bakanlık tarafından karşılanmasıdır. Bu destekten faydalanabilmek için yatırımın tamamlanmış olması gerekmektedir.

6. Bölgede yapılan yatırımlar için destek süresi 10 yıldır. 10 yıl sür asgari ücretin sigorta primi işveren hissesine tekabül eden bölümü bakanlık tarafından karşılanacaktır.

Tablo 18: Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği Hesaplama Tablosu

Sigorta İşveren Prim Desteği			
Brüt Ücret	2.029,50	İşveren Primi	416,05
İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	Sigorta Prim Desteği	416,05
Gelir Vergisi	258,76	Toplam Teşvik	416,05
Agi	152,21		
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	2.070,09		
İşletme Kazancı	416,05		

İlgili destek sigorta prim işçi payı desteği ve gelir vergisi stopaj desteği ile birlikte uygulanabilmektedir.

2.2.3.5. Gelir Vergisi Stopajı Desteği:

6. bölgede gerçekleştirilecek yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlar için sağlanan ilave istihdamda ödenmesi gereken gelir vergisi stopajı bakanlık tarafından karşılanacaktır.

Sadece 6. Bölgede gerçekleştirilecek yatırım teşvik belgeli yatırımlar için 10 yıl süreyle uygulanmaktadır. Gelir vergisi stopajı desteğine ilişkin herhangi bir üst sınır bulunmamaktadır.

İlgili destek sigorta prim işveren payı desteği ve sigorta prim işçi payı desteği ile birlikte uygulanabilmektedir.

Tablo 19: Gelir Vergisi Stopaj Desteği Hesaplama Tablosu

Gelir Vergisi Stopaj Desteği			
Brüt Ücret	2.029,50	İşveren Primi	416,05
İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	Gelir Vergisi Desteği	106,55
Gelir Vergisi	258,76	Toplam Teşvik	106,55
Agi	152,21		
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	2.379,59		
İşletme Kazancı	106,55		

2.2.3.6. Sigorta Primi Desteği:

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının 10 yıl süreyle bakanlıkça karşılanmasıdır.

Genel teşvik uygulamaları hariç olmak üzere, sadece 6. Bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen teşvik belgelerinde uygulanmaktadır.

İlgili destek sigorta prim işveren payı desteği ve gelir vergisi stopaj desteği ile birlikte uygulanabilmektedir.

Tablo 20: Sigorta İşçi Primi Desteği Hesaplama Tablosu

Sigorta İşçi Prim Desteği			
Brüt Ücret	2.029,50	Sgk İşveren Primi	416,05
İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	Sigorta Prim Desteği	284,13
Gelir Vergisi	258,76	Toplam Teşvik	284,13
Agi	152,21		
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	2.202,01		
İşletme Kazancı	284,13		

2.2.3.7. Faiz Desteği:

Yatırım teşvik belgesi kapsamında, bölgesel teşvik uygulamaları ve stratejik yatırımlar ile AR-GE ve çevre yatırımları kapsamında desteklerden yararlanacak yatırımlar için kullanılan en az bir yıl vadeli yatırım kredileri için sağlanan finansman desteğidir. Yatırım teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70' ine kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faizin belli bir kısmı azami ilk beş yıl için ödenmek kaydıyla karşılanmaktadır.

2.2.3.8. Yatırım Yeri Tahsisi:

Yatırım Teşvik Belgesi düzenlenmiş büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ve bölgesel desteklerden yararlanacak yatırımlar için Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslar çerçevesinde, yatırımın yapılacağı ilde yatırıma uygun arazi-arsa olması halinde ihale yoluyla yatırım yeri tahsis edilmesidir.

2.2.3.9. KDV İadesi:

Sabit yatırım tutarı 500 milyon TL'nin üzerindeki stratejik yatırımların kapsamında gerçekleştirilen bina ve inşaat harcamaları için ödenen KDV'nin iade edilmesidir.

2.2.4. Genel Teşvik Uygulamaları:

Teşviki için aranan şartları sağlamayan ve teşvik edilmeyecek yatırım konuları hariç olmak üzere, asgari sabit yatırım tutarı ve kapasiteler üzerindeki yatırımlar bölge ayrımı yapılmaksızın genel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenmektedir.

2.2.5. Bölgesel Teşvik Uygulamaları:

Bölgesel teşvik uygulaması, ekonomik ve sosyal gelişmişlik düzeyi bakımından sınıflandırılmış altı bölgede, bu bölgelerin potansiyelleri ve ekonomik ölçek büyüklükleri dikkate alınarak belirlenmiş belirli sektörlerle yönelik bir destek sistemi getirmektedir. Bu sektörlerle, yatırım teşvik araçları ile sağlanacak yardım yoğunlukları bölgelerin ekonomik gelişmişlik düzeyine göre farklılaştırılmıştır. Bölgesel Teşvik Uygulaması kapsamında desteklenecek olan yatırımların buldukları ildeki bir OSB’de yapılması durumunda, Vergi İndirimi ve Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği bakımından bir alt bölge destekleri uygulanacaktır.

Tablo 21: Bölgesel Teşvik Uygulamasında Sağlanan Teşvikler

Bölgesel Teşvik Uygulamasında Sağlanan Destekler							
Destek Unsurları		BÖLGELER					
		1	2	3	4	5	6
KDV İstisnası		VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti		VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Vergi İndirimi	Vergi İndirim Oranı	50%	55%	60%	70%	80%	90%
	Uygulanacak Vergi Oranı	10%	9%	8%	6%	4%	2%
	Yatırıma Katkı Oranı	15%	20%	25%	30%	40%	50%
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Uygulama Süresi	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
	Destek Tutarının Azami Miktarı (Destek Tutarının Sabit Yatırım Tutarına Oranı)	10%	15%	20%	25%	35%	Limitsiz
Yatırım Yeri Tahsisi		VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Faiz Desteği	İç Kredi	YOK	YOK	3 Puan	4 Puan	5 Puan	7 Puan
	Döviz / Dövizle Endeksli Kredi			1 Puan	1 Puan	2 Puan	2 Puan
	Azami Destek Tutarı (Bin TL)	YOK	YOK	500	600	700	900
Sigorta Primi Desteği (İşçi Hissesi)		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 yıl

Kaynak: Ticaret Bakanlığı

2.2.6. Öncelikli Yatırımların Teşviki:

Ülkemizin ihtiyaçları doğrultusunda, tespit edilen alanlarda yapılacak olan yatırımlar, öncelikli yatırımlar olarak belirlenmiş ve bu yatırımlar ilk 4. Bölgede gerçekleşmeleri durumunda 5. Bölgede uygulanan desteklerden yararlanabilecektir. Yatırım 5. Bölge ve 6. Bölgede gerçekleşmesi durumunda kendi Bölge desteklerinden yararlanacaklardır.

Yenilenebilir enerji projelerine yönelik öncelikli yatırım konuları aşağıdaki gibidir:

- Rüzgar enerjisine yönelik türbin ve jeneratör imalatı ile rüzgar enerjisi üretiminde kullanılan kanat imalatı yatırımları.
- Enerji verimliliği projelerine yönelik yatırımlar.

Tablo 22: Öncelikli Yatırımlar Destek Unsurları Tablosu

Destek Unsurları		Destek Oran ve Süreleri
KDV İstisnası		*
Gümrük Vergisi Muafiyeti		*
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	40
	Vergi İndirim (%)	80
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği		7 Yıl
Yatırım Yeri Tahsisi		*
Faiz Desteği	İç Kredi	5 Puan
	Döviz / Döviz Endeksli Kredi	2 Puan

Kaynak: Ticaret Bakanlığı

2.2.7. Büyük Ölçekli Yatırımlar Teşviki:

Türkiye'nin teknoloji ve AR-GE kapasitesini artırmak ve uluslararası rekabet üstünlüğü sağlamak için on iki farklı sektörde yapılacak yatırımlara, bölgesel gelişmişlik düzeyine göre farklılaştırılmış, ancak bölgesel yatırım teşvik uygulamalarından daha avantajlı oranlarda destek sağlanmak üzere kurgulanmıştır.

Tablo 23: Büyük Ölçekli Yatırımlar Desteği Yatırım Konuları

Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1.000
Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200
Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	
Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	
Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	50
Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	
Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
Elektronik Sanayi Yatırımları	
Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
İlaç Üretimi Yatırımları	
Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	
Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	
Nihai Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar	

Kaynak: Ticaret Bakanlığı

Tablo 24: Büyük Ölçekli Yatırımlar Desteği Sağlanan Destekler

Destek Unsurları			BÖLGELER					
			1	2	3	4	5	6
KDV İstisnası			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı (%)	OSB Dışı	25	30	35	40	50	60
		OSB İçi	30	35	40	50	60	65
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Uygulama Süresi	OSB Dışı	2 Yıl	3 Yıl	5 Yıl	6 Yıl	7 Yıl	10 Yıl
		OSB İçi	3 Yıl	5 Yıl	6 Yıl	7 Yıl	10 Yıl	12 Yıl
Yatırım Yeri Tahsisi			VAR	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Sigorta Primi Desteği			YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 Yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği			YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 Yıl

Kaynak: Ticaret Bakanlığı

2.2.8. Stratejik Yatırımların Teşviki:

İthalat bağımlılığı yüksek olan ara malı veya ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırımların teşviki uygulamaları kapsamında desteklenmektedir.

Bu kapsamda desteklenecek olan yatırımların aşağıdaki kriterlerin tamamını sağlamaları gerekmektedir.

- Asgari yatırımın 50 milyon TL üzerinde olması,
- Yatırım konusu üretimle ilgili yurtiçi üretim kapasitesinin ürünün ithalatından az olması,
- Rafineri ve petrokimya yatırımları hariç diğer yatırım konularında yapılacak yatırımla asgari %40 katma değer sağlanması,
- Yatırım projesi tamamlandığında üretilecek olan ürünler için Türkiye'deki toplam ithalat değerinin son bir yıl itibariyle en az 50 milyon USD olması.

Tablo 25: Stratejik Yatırımlar Desteği Destek Unsurları

Destek Unsurları		1, 2, 3, 4 ve 5. BÖLGELERDE (OSB Dahil)	6. BÖLGEDE
KDV İstisnası		VAR	VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti		VAR	VAR
Vergi İndirimi	Vergi İndirim Oranı	90%	90%
	Uygulanacak Vergi Oranı	2%	2%
	Yatırıma Katkı Oranı	50%	50%
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Uygulama Süresi	7 yıl	10 yıl
	Destek Tutarının Azami Miktarı (Destek Tutarının Sabit Yatırım Tutarına Oranı)	15%	Limitsiz
Yatırım Yeri Tahsisi		VAR	VAR
Faiz Desteği	İç Kredi	5 Puan	5 Puan
	Döviz / Dövizle Endeksli Kredi	2 Puan	2 Puan
	Azami Destek Tutarı* (Bin TL)	50.000	50.000
Sigorta Primi Desteği (İşçi Hissesi)		YOK	10 yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği		YOK	10 yıl
500 milyon TL ve üzeri Yatırımların Bina-İnşaat Harcamaları için KDV İadesi		VAR	VAR

* 50 milyon TL'yi aşmamak üzere sabit yatırım tutarının %5'i kadar.

Kaynak: Ticaret Bakanlığı

Asgari sabit yatırım tutarı 3 milyar TL'nin üzerinde olan öncelikli yatırımlar stratejik yatırım olarak kabul edilir. Ancak, bu yatırımlar için sağlanacak faiz desteği tutarı Yedi yüz bin TL'yi geçemez.

2.3. Diğer Teşvikler:

2.3.1. Malullük, Yaşlılık Ve Ölüm Sigortası İşveren Hissesinde 5 Puanlık İndirim (5510 Kanun İndirimi):

5510 sayılı kanun madde 81\1 fıkrası I bendine göre özel sektör işverenleri, çalıştırdıkları personellerine ilişkin prime esas kazancı üzerinden hesaplanan işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar kadar indirimden yararlanabilir.

Teşvikten yararlanmak için;

- Prim ve hizmet bildirgesi süresinde verilmiş olmalı,
- Prim borcu ve para cezası bulunmamalı veya taksitlendirilmiş olmalı,
- Kayıt dışı sigortalı ve sahte sigortalı bildiriminde bulunulmamalıdır.

Tablo 26: Malullük, Yaşlılık Ve Ölüm Sigortası İşveren Hissesinde 5 Puanlık İndirim Hesaplama Tablosu

MALULLÜK, YAŞLILIK VE ÖLÜM SİGORTASI İŞVEREN HİSSESİNDEN 5 PUANLIK İNDİRİM			
Brüt Ücret	2.029,50	Sgk İşveren Primi	416,05
Sgk İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	5510 Sayılı Kanun İndirimi	101,48
Gelir Vergisi	258,76	Toplam Teşvik	101,48
Agi	152,21		
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	2.384,66		
İşletme Kazancı	101,48		

2.3.2. İlave 6 Puanlık Prim İndirimi

5510 sayılı kanun 81. Madde 2 fıkrasına göre, 51 il ile Bozcaada ve Gökçeada ilçelerinde faaliyet gösteren özel sektör işverenleri için öncelikle prime esas kazanç üst sınırına kadar olan kazançlar üzerinden hesaplanacak işveren primlerinde 5 puanlık indirim, ardından prime esas kazanç alt sınırına kadar olan kazançlar üzerinden hesaplanan işveren primlerinde 6 puanlık indirim sağlanmaktadır.

Teşvikten yararlanmak için;

- Prim ve hizmet bildirgesi süresinde verilmiş olmalı,
- Prim borcu ve para cezası bulunmamalı veya taksitlendirilmiş olmalı,
- Kayıt dışı sigortalı ve sahte sigortalı bildiriminde bulunulmamalıdır.

Tablo 27: İlave 6 Puanlık İndirim Hesaplama Tablosu

İlave 6 Puanlık Prim İndirimi			
Brüt Ücret	2.029,50	Sgk İşveren Primi	416,05
Sgk İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	5510 Sayılı Kanun İndirimi	101,48
Gelir Vergisi	258,76	İlave 6 Puanlık İndirim	121,77
Agi	152,21	Toplam Teşvik	223,25
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	2.262,89		
İşletme Kazancı	223,25		

2.3.7. Genç, Kadın Ve Mesleki Belge Sahibi Olanların İstihdamına Yönelik Teşviki:

6111 sayılı kanun ile 4447 sayılı kanuna eklenen geçici 10. Maddeye göre özel sektör işverenleri 31.12.2020 yılına kadar işe aldıkları her sigortalı için prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta prim işveren hissesi tutarında teşvikten yararlanırlar.

Teşvikten yararlanmak için;

- Ortalama personel sayısına ilave olarak çalıştırılmalı
- Prim ve hizmet bildirgesi süresinde verilmiş olmalı,
- Prim borcu ve para cezası bulunmamalı veya taksitlendirilmiş olmalı,
- Kayıt dışı sigortalı ve sahte sigortalı bildiriminde bulunulmamalıdır.
- Personel işe başladığı tarihten önceki son altı aylık dönemde işsiz olmalıdır.

Teşvik süresi:

18 yaşından büyük, 29 yaşından küçük erkek ve 18 yaşından büyük kadınlarda;

- Mesleki yeterlilik belgesine sahibi olanlar için 48 ay,

- Teknik ve mesleki eğitim veren kurumlarından mezun olanlar 36 ay,
- Türkiye İş Kurumunca düzenlenen işgücü yetiştirme kursunu bitiren ve belgede belirtilen meslekte işe alınanlar için 36 ay,
- Yukarıda belirtilen niteliklere sahip olmayanlar için 24 ay uygulanır.

29 yaşından büyük erkeklerde ise;

- Teknik ve mesleki eğitim veren kurumlarından mezun olanlar 24 ay,
- Türkiye İş Kurumunca düzenlenen işgücü yetiştirme kursunu bitiren ve belgede belirtilen meslekte işe alınanlar için 24 ay,
- Türkiye İş Kurumuna kayıtlı olan, kanunda sayılı belgelere sahip olanlar 6 ay
- 4/1-a kapsamında çalışmakta iken, 01.03.2011 tarihinden sonra mesleki yeterlilik belgesi alan veya teknik ve mesleki eğitim veren kurumlarından mezun olanlar 12 ay
- Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde ilave 6 ay daha teşvikten yararlanırlar.

Tablo 28: Genç, Kadın Ve Mesleki Belge Sahibi Olanların İstihdamına Yönelik Teşvik Hesaplama Tablosu

Genç, Kadın Ve Mesleki Belge Sahibi Olanların İstihdamına Yönelik Teşviki			
Brüt Ücret	2.029,50	Sgk İşveren Primi	416,05
Sgk İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	5510 Kanun İndirimi	101,48
Gelir Vergisi	258,76	6111 Sayılı Teşvik	314,57
Agi	152,21	Toplam Teşvik	416,05
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	2.070,09		
İşletme Kazancı	416,05		

2.3.4. İşsizlik Ödeneği Alanların İstihdamı Halinde Sağlanan Teşvik:

4447 sayılı kanununun 50 maddesine göre işsizlik ödeneği alan sigortalı için, işsizlik ödeneğine hak kazandığı süre boyunca prime esas kazanç alt sınır üzerinden hesaplanan uzun vadeli sigorta primleri ve genel sağlık sigortası priminin tamamı ile kısa vadeli

sigorta primlerinin %1'i ile kalan işsizlik ödeneği süresince işsizlik sigortası fonundan karşılanmaktadır.

Teşvikten yararlanmak için;

- İşe alınacak personelin işsizlik ödeneği almaya hak kazanması,
- Personelin işe başladığı tarihten önceki altı aylık dönemde prim ve hizmet bildirgesinde bildirilen ortalama sigortalı sayısına ilave olarak işe alınması,
- İşsizlik ödeneği alan personelin işsizlik ödeneği almaya hak kazanmadan önce son çalıştığı işyeri haricinde bir işyeri olması
- Prim ve hizmet bildirgesi süresinde verilmiş olmalı,
- Prim borcu ve para cezası bulunmamalı veya taksitlendirilmiş olmalı,
- Kayıt dışı sigortalı ve sahte sigortalı bildiriminde bulunulmamalıdır.

Tablo 29: İşsizlik Ödeneği Alanların İstihdamı Halinde Sağlanan Teşvik Hesaplama Tablosu

İşsizlik Ödeneği Alanların İstihdamı Halinde Sağlanan Teşvik:			
Brüt Ücret	2.029,50	Sgk İşveren Primi	416,05
Sgk İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	15921 Sayılı Kanun İndirimi	740,77
Gelir Vergisi	258,76	Toplam Teşvik	740,77
Agi	152,21		
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	1.745,37		
İşletme Kazancı	740,77		

2.3.5. İlave İstihdam SGK Ve Gelir Vergisi Teşviki:

7103 sayılı vergi kanunları ile bazı kanun ve kanun hükmündeki kararnamelerde değişiklik yapılması hakkında kanun ile 4447 sayılı işsizlik sigortası kanununa eklenen geçici 19. Maddesine göre, 01.01.2018 ile 31.12.2020 tarihleri arasında işe alınan personele ait SGK primlerine teşvik sağlanmaktadır. Aynı kanun ile 4447 sayılı işsizlik sigortası kanununa eklenen geçici 21. Maddesine göre ise ilave istihdam desteğinden

yararlanan işverenler Gelir Vergisi stopaj teşviki ve damga vergisi desteği sağlanmaktadır.

İşyeri imalat ve bilişim sektöründe faaliyet göstermesi halinde, ilgili döneme ait brüt asgari ücretin günlük tutarının sigortalının prim ödeme gün sayısına çarpılacak tutarı geçmemek üzere sigortalının prim esas kazanç tutarının üzerinden hesaplanacak işveren ve işçi prim tutarlarının tamamı tutarında teşvik alacaktır. İşyeri diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde ise prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanacak işveren ve işçi primlerinden teşvik alacaktır.

Teşvikten yararlanmak için;

- Personel işe alındığı tarihten önceki 3 aylık sürede 10 günden fazla isteğe bağlı sigorta hariç 4/A ve 4/B sigorta olmamalı,
- Personel işe alındığı yıldan bir önceki yılın ortalama personel sayısına ilave olmalı,
- Prim ve hizmet bildirgesi süresinde verilmiş olmalı,
- Prim borcu ve para cezası bulunmamalı veya taksitlendirilmiş olmalı,
- Kayıt dışı sigortalı ve sahte sigortalı bildiriminde bulunulmamalıdır.

Teşvik süresi:

- 18 yaşından büyük kadın sigortalılar için 18 ay,
- 18-25 yaş aralığındaki küçük erkek sigortalılar için 18 ay,
- Engelli raporu olan sigortalılar için 18 ay,
- Diğer tüm sigortalılar için 12 ay olarak uygulanmaktadır.

İşverenin İmalat ve bilişim sektöründe faaliyet göstermesi durumunda ilgili teşvik 17103 sayılı indirim olarak ücret pusulası ve aylık prim ve hizmet bildirelerinde gösterilmektedir.

Tablo 30: İlave İstihdam SGK Ve Gelir Vergisi Teşviki Hesaplama Tablosu

İlave İstihdam SGK Ve Gelir Vergisi Teşviki:			
Brüt Ücret	2.029,50	Sgk İşveren Primi	416,05
Sgk İşçi Primi	284,13	İşsizlik İşveren Primi	40,59
İşsizlik İşçi Primi	20,30	27103 Sgk İndirimi	761,06
Gelir Vergisi	258,76	27103 Vergi İndirimi	121,96
Agi	152,21	Toplam Teşvik	883,02
Kalan Gelir Vergisi	106,55		
Damga Vergisi	15,40		
Net Ödenen Maaş	1.603,12		
İşveren Maliyeti Teşviksiz	2.486,14		
İşveren Maliyeti Teşvikli	1.603,12		
İşletme Kazancı	883,02		

BÖLÜM 3:
ELEKTİRİK ÜRETİM ŞİRKETLERİNDE YENİLENEBİLİR ENERJİ
YATIRIMLARI VE ENERJİ ÜRETİM VE HASILATINA İLİŞKİN ÖRNEK
UYGULAMA

3.1. 0,97 MWp Kurulu Güce Sahip GES VE 5 MWp Kurulu Güce Sahip RES
Yatırımı yapan AB Elektrik Üretim A.Ş. Firmasına Ait Muhasebe Kayıtları:

1. AB Elektrik Üretim A.Ş. güneş enerji santrali ve rüzgar enerji santrali yatırımı yapmak ve elektrik üretimi yapmak üzere 02.01.2018 tarihinde Ortak A. ve Ortak B. tarafından eşit hisse ile 500.000,00 TL sermaye taahhüt edilerek kurulmuştur.

02.01.2018	Borç	Alacak
501 Ödenmiş Sermaye	500.000,00	
501.XX Ortak A.: 250.000,00		
501.XX Ortak B.: 250.000,00		
500 Sermaye		500.000,00
500.XX Ortak A.: 250.000,00		
500.XX Ortak B.: 250.000,00		

2. Ortaklar sermaye ödemesini banka üzerinden 05.01.2018 tarihinde gerçekleştirmiştir.

05.01.2018	Borç	Alacak
102 Bankalar	500.000,00	
102.XX Vadesiz TL Hesabı		
501 Ödenmemiş Sermaye		500.000,00
501.XX Ortak A.: 250.000,00		
501.XX Ortak B.: 250.000,00		

3. Firma 01.02.2018 tarihinde 5.000,00 TL brüt ücret ile mühendis ve asgari ücretli bir adet bekçi ve bir adet muhasebe personeli işe almıştır.

4. Firma 250.000,00 TL tutar ile arsa satın alınmıştır. Bedeli bankadan ödenmiştir.

01.02.2018	Borç	Alacak
250 Arazi ve Arsalar	250.000,00	
250.XX Güneş Enerji Santrali Arazisi		
102 Bankalar		250.000,00
102.XX Vadesiz TL Hesabı		

5. Firmanın 3 adet personeline ait Şubat 2018 ücret bodrosu düzenlemiştir.

Mühendisin brüt ücreti 5.000,00 TL, muhasebe personeli ve bekçinin brüt ücretleri ise 2.029,50 TL'dir.

Ülkemizde sosyal güvenlik kesintileri işçiden ve işverenden kesilmektedir. Ayrıca personel maaşlarından gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Kesilen gelir vergisinden asgari gelir indirimi hesaplanmakta ve personelin maaşına eklenmektedir.

Ülkemizde uygulanan sosyal güvenlik kesinti oranları şu şekildedir:

- İşveren sosyal güvenlik payı %20,5,
- İşveren işsizlik payı %2,
- İşçi sosyal güvenlik payı %14,
- İşçi işsizlik payı %1 olarak hesaplanmaktadır.

Ülkemizde ücretlerden kesilen gelir vergisi oranları şu şekildedir:

- 14.800 TL'ye kadar %15
- 34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası %20
- 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası %27
- 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL, fazlası %35

Ülkemizde asgari geçim indirimi hesaplamasında medeni durum, çocuk sayısı ve eşin gelir sahiplik durumu etkilidir. Agi tutarları şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Agi} = (((\text{Brüt Asgari Ücret} \times 12) * \text{Gelir Vergisi}) \times \%50) / 12$$

Agi hesaplamasında gelir vergisinden kendisi için %50, çalışmayan eş için %10, ilk 2 çocuğun her biri için %7,50, 3. çocuk için %10, 4. Ve 5. çocuk için ayrı ayrı %5 indirim uygulanmaktadır.

$$\text{Agi} = (((2.029,50 \times 12) * \%15) \times \%50) / 12$$

$$\text{Agi} = 152,21 \text{ TL}$$

Agi' de en yüksek tutar asgari ücretli bir personelden kesilen gelir vergisi tutarına eşittir.

Bu verilere göre personel maaş ve kesintileri şu şekilde hesaplanacaktır.

- Sosyal Güvenlik İşçi Payı: Brüt Ücret x %14
- Sosyal Güvenlik İşsizlik Primi İşçi Payı: Brüt Ücret x %1
- Gelir Vergisi Kesintisi: Brüt Ücret x %15
- Damga Vergisi Kesintisi: Brüt Ücret x %0,759
- Net Ödenecek Maaş: Brüt Ücret – Sosyal Güvenlik İşçi Payı – İşsizlik Primi İşçi Payı – Gelir Vergisi Kesintisi – Damga Vergisi + Agi şeklinde bulunmaktadır.

Personelden yapılan kesintilerin yanında işverenden yapılan kesintiler şu şekildedir.

- Sosyal Güvenlik İşveren Payı: Brüt ücret x %20,5
 - Sosyal Güvenlik İşsizlik Primi İşveren Payı: Brüt ücret x %2
- Mühendise ait maaş ve kesinti hesabı şu şekildedir:
- Brüt Maaş: 5.000,00 TL
 - Sosyal Güvenlik İşçi Payı: 5.000,00 TL x %14 = 700,00
 - Sosyal Güvenlik İşsizlik Primi İşçi Payı: 5.000,00 TL x %1 = 50,00 TL
 - Gelir Vergisi Kesintisi: (5.000,00 TL – İşçi Primi – İşçi İşsizlik Primi) x %15 = 637,50 TL
 - Damga Vergisi Kesintisi: (5.000,00 TL – İşçi Primi – İşçi İşsizlik Primi) x %0,759 = 37,95 TL
 - Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 5.000,00 TL x %20,5 = 1.025,00 TL
 - Sosyal Güvenlik İşsizlik Primi İşveren Payı: 5.000,00 TL x %2 = 100,00 TL
 - Ödenecek Maaş: (5.000,00) – (700,00) – (50,00) – (637,50) – (37,95) + (152,21)
 - Ödenecek Maaş: 3.726,76 TL

Personele malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası işveren hissesinden 5 puanlık indirimi (5510) uygulanması durumunda;

5510 Sayılı Kanun İndirimi: Brüt Ücret x %5 = 5.000,00 TL x %5 = 250,00 TL

İşletme teşvike ait gerekli şartları tamamlaması durumunda ödeyeceği primi 250,00 TL eksik ödeyecektir.

Muhasebe personeli ve Bekçiye ait maaş ve kesinti hesabı şu şekildedir:

- Brüt Maaş: 2029,50 TL
- Sosyal Güvenlik İşçi Payı: 2029,50 TL x %14 = 284,13 TL
- Sosyal Güvenlik İşsizlik Primi İşçi Payı: 2029,50 TL x %1 = 20,30 TL
- Gelir Vergisi Kesintisi: (2029,50 TL – İşçi Primi – İşçi İşsizlik Primi) x %15 = 258,76 TL
- Damga Vergisi Kesintisi: (2029,50 TL – İşçi Primi – İşçi İşsizlik Primi) x %0,759 = 15,40 TL
- Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 2029,50 TL x %20,5 = 416,05 TL
- Sosyal Güvenlik İşsizlik Primi İşveren Payı: 2029,50 TL x %2 = 40,59 TL
- Ödenecek Maaş = (2029,50) – (284,13) – (20,30) – (258,76) – (15,40) + (152,21)
- Ödenecek Maaş = 1.603,12 TL

Yukarıda hesaplanan tutarlar tek bir personele ait maaş ve kesintilerdir. Muhasebeleştirme 2 personel üzerinden yapılacaktır.

Personellere genç, kadın ve mesleki belge sahibi olanların istihdamına yönelik teşvik (6111) ve ilave istihdam sgk ve gelir vergisi teşviki (7103) uygulanması durumunda;

6111 Sayılı Kanun İndirimi uygulaması şu şekilde yapılacaktır.

- 5510 Sayılı Kanun İndirimi: Brüt Ücret x %5 = 2.029,50 x %5 = 101,48 TL
- 6111 Sayılı Kanun İndirimi: Brüt Ücret x %15,5 = 2.029,50 x %15,5 = 314,57 TL

Toplam teşvik tutarı 101,48 TL + 314,57 TL yani SGK işveren hissesi olan 416,05 TL kadardır. İşletme teşvike ait gerekli şartları sağlaması durumunda ödeyeceği primi 416,05 TL eksik ödeyecektir.

7103 Sayılı Kanun İndirimi uygulaması şu şekilde yapılacaktır.

- Brüt Ücret x %14 = 2029,50 TL x %14 = 284,13 TL
- Brüt Ücret x %1 = 2029,50 TL x %1 = 20,30 TL
- Brüt Ücret x %15: 2029,50 TL x %15 = 258,76 TL
- Brüt Ücret x %0,759 = 2029,50 TL x %0,759 = 15,40 TL
- Brüt Ücret x %20,5 = 2029,50 TL x %20,5 = 416,05 TL
- Brüt Ücret x %2 = 2029,50 TL x %2 = 40,59 TL

İşletme teşvike ait gerekli şartları tamamlaması durumunda ödeyeceği primi asgari ücretli bir personelin toplam işçi, işveren, gelir ve damga vergisi tutarını aşmamak koşulu ile eksik ödeyecektir. Toplam teşvik tutarı 883,02 TL'dir.

Yukarıdaki verilere göre personele ödenecek maaş ve kesintiler şu şekildedir:

Brüt Ücret	9.059,00
Sgk İşçi Payı	1.268,26
Sgk İşsizlik İşçi Payı	90,59
Gelir Vergi	1.155,02
Damga Vergisi	68,76
Agi	456,63
Net Ödenecek Maaş	6.933,00
Sgk İşveren Payı	1.857,10
Sgk İşsizlik İşveren Payı	181,18
5510 Sayılı Kanun İndirimi	351,48
6111 Sayılı Kanun İndirimi	314,57
7103 Sayılı Kanun Sgk İndirimi	761,06
7103 Sayılı Kanun Vergi İndirimi	121,96

TMS' ye göre muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır.

TMS 20' ye göre SGK teşvikleri gelir yaklaşımı ile muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

28.02.2018	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri	2.486,14	
770.XX Brüt Ücret: 2.029,50		
770.XX Sgk İşveren Payı: 416,05		
770.XX Sgk İşveren İşsizlik Payı: 40,59		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	8.611,14	
740.XX Brüt Ücret: 7.029,50		
740.XX Sgk İşveren Payı: 1.441,05		
740.XX Sgk İşveren İşsizlik Payı: 140,59		
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.427,11	
361.XX Sgk İşveren Payı: 767,52		
361.XX Sgk İşçi Payı: 598,70		
361.XX Sgk İşs. İşv. Payı:40,59		
361.XX Sgk İşs. İşçi Payı: 20,30		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	121,95	
360.XX Gelir Vergisi: 106,55		
360.XX Damga Vergisi: 15,40		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	456,63	
136.XX Ağı: 456,63		
335 Personele Borçlar		6.933,00
335 XX Personeller :6.933,00		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		1.223,78
360.XX Gelir Vergisi: 1.155,02		
360.XX Damga Vergisi: 68,76		
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		3.397,13
361.XX Sgk İşveren Payı: 1.857,10		
361.XX Sgk İşçi Payı: 1.268,26		
361.XX Sgk İşs. İşv. Payı:181,18		
361.XX Sgk İşs. İşçi Payı: 90,59		
382 Ertelenmiş Gelirler		1.549,07
5510 Nolu İndirim: 351,48		
6111 Nolu İndirim: 314,57		
7103 Nolu İndirim: 883,02		

TMS 20' ye göre devlet teşvikleri işletmenin teşviki elde etmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine makul bir güvence olmadan gelir yazamaz. Sgk ödemeleri ücretlerin tahakkuk ettiği ayı takip eden ayın son gününde ödenmektedir. Teşvikin en

önemli şartı kuruma borcunun bulunmaması ve ilgili prim ödemelerinin gününde yapılmasıdır. Firmalar yoğunluk veya finansal nedenlerden dolayı ilgili ödemeleri yapmamaları nedeni ile teşvik primin sgk' ya ödendiğinde 649 Faaliyet İle İlgili Diğer Gelir ve Karlar hesabına gelir olarak kaydedilir.

6. Firma, güneş enerji santrali ve rüzgar enerji santrali kuruluşu için yıllık %5 faiz ile 7.000.000,00 USD kredi kullanmıştır.

Taksit Tarihi	Anapara	Ana Para TL Karşılığı	Faiz	Faiz TL Karşılığı
01.03.2019	733.052,70 \$	2.785.600,00 ₺	350.000,00 \$	1.330.000,00 ₺
01.03.2020	769.705,33 \$	2.924.880,00 ₺	313.347,37 \$	1.190.720,00 ₺
01.03.2021	808.190,60 \$	3.071.124,00 ₺	274.862,10 \$	1.044.476,00 ₺
01.03.2022	848.600,13 \$	3.224.680,00 ₺	234.452,57 \$	890.920,00 ₺
01.03.2023	891.030,13 \$	3.385.915,00 ₺	192.022,56 \$	729.686,00 ₺
01.03.2024	935.581,64 \$	3.555.210,00 ₺	147.471,06 \$	560.390,00 ₺
01.03.2025	982.360,72 \$	3.732.971,00 ₺	100.691,97 \$	382.630,00 ₺
01.03.2026	1.031.478,76 \$	3.919.619,00 ₺	51.573,94 \$	195.981,00 ₺
TOPLAM	7.000.000,00 \$	26.600.000,00 ₺	1.664.421,56 \$	6.324.802,00 ₺

1 USD = 3,80 TL

01.03.2018 tarihinde 1 Amerikan Doları 3,80 TL'dir.

Kredi ana parasının TL karşılığı, 26.600.000,00 TL, kredi faizinin TL karşılığı, 6.324.802,00 TL'dir.

01.03.2018	Borç	Alacak
102 Bankalar	26.600.000,00	
102.XX USD Döviz Hesabı		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	1.330.000,00	
180.XX Gelecek Aylara Ait Giderler		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.994.802,00	
280.XX Gelecek Yıllara Ait Giderler		
300 Banka Kredileri		4.115.600,00
300.XX USD Banka Kredileri		
400 Banka Kredileri		28.809.202,00
400.XX USD Banka Kredileri		

Vadesi 1 yıldan kısa olan faiz ve kredi ana paraları kısa vadeli hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.

7. Firma kuracağı güneş enerji santrali için yurtdışından 600.000,00 USD bedel ile güneş paneli ithal etmiştir. Gümrük Genel Tebliği 84. fasılda yer alan 8543.70.50.00.00 GTIP kodlu güneş paneline ait gümrük vergisi oranı AB ülkeleri ve serbest ticaret

anlaşması yapılan ülkeler için %0, anlaşmanın olmadığı diğer ülkeler için ise %3,70'dir. Firma yatırım teşvik belgesi kapsamında KDV ve Gümrük Vergisinden muaftır. (1 USD = 3,90 TL)

İthalat Tutarı: 600.000,00 USD x 3,90 TL = 2.340.000,00 TL

Gümrük Vergisi: 2.340.000,00 x %3,70 = 86.580,00 TL

Sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı:

15.03.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.426.580,00	
258.XX Güneş Enerji Santral Yatırımı: 2.340.000,00		
258.XX Güneş Enerji Santral Yatırımı: 86.580,00		
102 Bankalar		2.340.000,00
102.XX USD Döviz Hesabı		
360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar		86.580,00
360.XX İthalat Gümrük Vergisi		

Firma yatırım teşvik belgesi kapsamında olması durumunda, KDV ve gümrük vergisi tahsil edilmemektedir. Tek düzen muhasebe sistemine göre, tahsil edilmeyen gümrük vergiler gelir hesabında gösterilmemektedir. Ancak TMS 20' ye göre, işletmenin teşvikten elde ettiği yararın muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Sermaye yaklaşımına göre enerji santralin faydalı ömrü boyunca gümrük vergisi teşviki sistematik olarak gelir olarak yazılması gerekmektedir. 399 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği' ne göre güneş enerji santrallerinin faydalı ömrü 10 yıldır.

15.03.2018	Borç	Alacak
360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar	86.580,00	
360.XX İthalat Gümrük Vergisi 86.580,00		
38X Alınan Devlet Teşvikleri		8.658,00
48X Alınan Devlet Teşvikleri		77.922,00

Gelir yaklaşımına göre muhasebe kaydı:

15.03.2018	Borç	Alacak
360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar	86.580,00	
360.XX İthalat Gümrük Vergisi 86.580,00		
64X Devlet Teşvik Gelirleri		86.580,00

TMS 20 gelir yaklaşımına göre, işletmenin teşvikler nedeni ile elde ettiği faydalar aynı dönem içerisinde gelir hesaplarına aktarılmaktadır.

8. Firma kuracağı güneş enerji santrali kurulumu için 20.03.2018 tarihinde Y firması ile anlaşmıştır. Santralin yapılacağı arsa ve güneş panelleri firmaya teslim edilmiştir.

01.02.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	250.000,00	
258.XX Güneş Enerji Santrali Yatırımı		
250 Arazi ve Arsalar		250.000,00

9. Firma kuracağı güneş enerji santrali için enerji nakil hattı yapımı için Z firması ile anlaşmıştır.

10. Firma 2.500,00 USD Tutarında döviz 20.03.2018 tarihinde 1 USD = 4 TL' den TL' ye dönüştürmüş ve bankadan nakit olarak çekmiştir.

15.03.2018	Borç	Alacak
100 Kasa	10.000,00	
102 Bankalar		10.000,00
102.XX USD Döviz Hesabı		

11. Firma kuracağı rüzgar enerji santrali arazisi için kamulaştırma bedeli olarak 10.000,00 TL defterdarlık' a nakit olarak yatırmıştır.

15.03.2018	Borç	Alacak
250 Arazi ve Arsalar	10.000,00	
250.XX Rüzgar Enerji Santrali Arazisi		10.000,00
100 Kasa		

12. Kamulaştırılan arazinin değerinin 100.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir.

15.03.2018	Borç	Alacak
250 Arazi ve Arsalar	90.000,00	
250.XX Rüzgar Enerji Santrali Arazisi		
52X MDV Yeniden değerlendirme Değer Artışı		90.000,00

13. Firma kuracağı rüzgar enerji santrali için yurtdışından 20.03.2018 tarihinde 2 adet türbin ithal etmiştir. Toplam bedel 5.000.000,00 USD' dir. Gümrük Genel Tebliği 84. fasılda yer alan 8412.80.80.90.11 GTIP kodlu rüzgar türbini gümrük vergisi oranı %4,70 dir. (1 USD = 4 TL)

$$\text{İthalat Tutarı} = 5.000.000,00 \text{ USD} \times 4,00 \text{ TL} = 20.000.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Gümrük Vergisi} = 20.000.000,00 \times \%4,70 = 940.000,00 \text{ TL}$$

Sermaye yaklaşımına göre muhasebe kaydı:

20.03.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	20.940.000,00	
258.XX Rüzgar Enerji Santral Yatırımı: 20.000.000,00		
258.XX Rüzgar Enerji Santral Yatırımı: 940.000,00		
102 Bankalar		20.000.000,00
102.XX USD Döviz Hesabı		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		940.000,00
102.İthalat Gümrük Vergisi		

Firma yatırım teşvik belgesi kapsamında olması durumunda, KDV ve gümrük vergisi tahsil edilmemektedir. Tek düzen muhasebe sistemine göre, tahsil edilmeyen gümrük vergiler gelir hesabında gösterilmemektedir. Ancak TMS 20' ye göre, işletmenin teşvikten elde ettiği yararın muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Sermaye yaklaşımına göre rüzgar enerji Santralinin faydalı ömrü boyunca gümrük vergisi teşviki sistematik olarak gelir olarak yazılması gerekmektedir. 365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği' ne göre rüzgar enerji santrallerinin faydalı ömrü 10 yıldır. Sermaye yaklaşımına göre teşvik kapsamındaki gümrük vergisinin muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır.

15.03.2018	Borç	Alacak
360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar	940.000,00	
360.XX İthalat Gümrük Vergisi: 940.000,00		
38X Alınan Devlet Teşvikleri		94.000,00
48X Alınan Devlet Teşvikleri		846.000,00

14. Firma' ya M firmasından 31.03.2018 tarihinde rüzgar enerji santrali kurulumu için 400.000 USD + KDV' ye anlaşmıştır. Rüzgar türbinleri ve arazi firmaya teslim edilmiştir.

01.02.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	100.000,00	
258.XX Rüzgar Enerji Santrali Yatırımı		
250 Arazi ve Arsalar		100.000,00

15. Firma, rüzgar enerji santrali nakil hattı yapımı ile ilgili 31.03.2018 Z firması ile 600.000 USD + KDV'ye anlaşmıştır.

16. Firma' ya Y firmasından 10.04.2018 tarihinde 250.000,00 USD + KDV fatura gelmiştir. Ödeme bankadan yapılmıştır. (1 USD = 4,10 TL)

$$\text{Fatura Bedeli} = 250.000,00 \text{ USD} \times \%18$$

$$\text{Fatura Bedeli} = 295.000,00 \text{ USD} \times 4,10 \text{ TL} = 1.209.500,00 \text{ TL}$$

KDV Matrahı = 250.000,00 USD x 4,10 TL = 1.025.000 TL

KDV Tutarı = 45.000,00 USD x 4,10 TL = 184.500,00 TL

10.04.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.025.000,00	
258.XX Güneş Enerji Santrali Yatırımı		
191 İndirilecek KDV	184.500,00	
320 Satıcılar		1.209.500,00
320.XX Y Firması		

Fatura ödemesinin muhasebe kaydı:

10.04.2018	Borç	Alacak
320 Satıcılar	1.209.500,00	
320.XX Y Firması		
102 Bankalar		1.209.500,00
102.XX USD Döviz Hesabı		

17. Firma nakil hattı yapımı ile ilgili Z firmasından 20.04.2018 tarihinde 100.000,00 USD + KDV fatura gelmiştir. Fatura ödemesi bankadan yapılmıştır. (1 USD = 4,05 TL)

Fatura Bedeli = 100.000,00 USD x % 18

Fatura Bedeli = 118.000,00 USD x 4,05 TL = 477.900 TL

KDV Matrahı = 100.000,00 USD x 4,05 TL = 405.000,00 TL

KDV Tutarı = 18.000,00 USD x 4,05 TL = 72.900,00 TL

20.04.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	405.000,00	
258.XX Enerji Nakil Hattı Yatırımı		
191 İndirilecek KDV	72.900,00	
320 Satıcılar		477.900,00
320.XX Z Firması		

Fatura ödemesinin muhasebe kaydı:

20.04.2018	Borç	Alacak
320 Satıcılar	477.900,00	
320.XX Z Firması		
102 Bankalar		477.900,00
102.XX USD Döviz Hesabı		

18. M firmasından 10.05.2018 tarihinde rüzgar enerji santrali kurulumu için 400.000 USD + KDV fatura gelmiş ve tutar bankadan ödenmiştir. (1 USD = 4,30 TL)

$$\text{Fatura Bedeli} = 400.000,00 \text{ USD} \times \%18$$

$$\text{Fatura Bedeli} = 472.000,00 \text{ USD} \times 4,30 \text{ TL} = 2.029.600,00 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Matrahı} = 400.000,00 \text{ USD} \times 4,30 \text{ TL} = 1.720.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Tutarı} = 72.000,00 \text{ USD} \times 4,30 \text{ TL} = 309.600,00 \text{ TL}$$

10.04.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.720.000,00	
258.XX Rüzgar Enerji Santrali Yatırımı		
191 İndirilecek KDV	309.600,00	
320 Satıcılar		2.029.600,00
320.XX Y Firması		

19. Firmaya rüzgar enerji santrali nakil hattı yapımı ile ilgili 15.05.2018 Z firması ile 600.000,00 USD + KDV fatura gelmiş ve tutar bankadan ödenmiştir. (1 USD = 4,40 TL)

$$\text{Fatura Bedeli} = 600.000,00 \text{ USD} \times \%18$$

$$\text{Fatura Bedeli} = 708.000,00 \text{ USD} \times 4,40 \text{ TL} = 3.115.200,00 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Matrahı} = 600.000,00 \text{ USD} \times 4,40 \text{ TL} = 2.640.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Tutarı} = 108.000,00 \text{ USD} \times 4,40 \text{ TL} = 475.200,00 \text{ TL}$$

15.05.2018	Borç	Alacak
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.640.000,00	
258.XX Enerji Nakil Hattı Yatırımı		
191 İndirilecek KDV	475.200,00	
320 Satıcılar		3.115.200,00
320.XX Y Firması		

20. Güneş enerji santrali 01.06.2018 tarihinde işleme alınmıştır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında biriken maliyet şu şekildedir:

Yatırım	USD	TL
Arsa		250.000,00
Güneş Paneli	622.200,00	2.426.580,00
Santral Kurulumu	250.000,00	1.025.000,00
GES Yatırım Toplamı	872.200,00	3.701.580,00
Enerji Nakil Hattı	100.000,00	405.000,00

Aktifleştirme tarihi olan 01.06.2018 tarihinde kur 1 USD = 4,60 TL' dir

Bu durumda 258 hesapta biriken yabancı paralı işlemler toplamı 872.200,00 USD' dir. Maddi Duran varlıklar yabancı para ile edinilmesi durumunda TMS 21' e göre aktifleştirme tarihindeki kur ile ölçülmektedir.

Güneş enerji santralının aktifleştirilmesi için 4,60 TL kur üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir.

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = (872.200,00 \text{ USD} \times 4,60 \text{ TL}) + 250.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = 4.262.120,00 \text{ TL' dir}$$

Güneş enerji santraline ait enerji nakil hattı aktifleştirme tarihindeki kur üzerinden değerlendirilmelidir.

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = (100.000,00 \text{ USD} \times 4,60 \text{ TL})$$

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = 460.000,00 \text{ TL' dir}$$

Yukarıdaki verilere göre, güneş enerji santrali yatırımının aktifleştirilmesi:

01.06.2018	Borç	Alacak
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	4.262.120,00	
253.01 Güneş Enerji Santrali		
253.01.01 Güneş enerji Santrali		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		3.701.580,00
258.XX Güneş Enerji Santrali Yatırımı		
52X MDV Yeniden değerlendirme Değer Artışı		560.540,00

Enerji nakil hattının aktifleştirilmesi:

01.06.2018	Borç	Alacak
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	460.000,00	
253.01 Güneş Enerji Santrali		
253.01.01 Enerji Nakil Hattı		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		405.000,00
258.XX Güneş Enerji Santrali Yatırımı		
52X MDV Yeniden değerlendirme Değer Artışı		55.000,00

21. Rüzgar enerji santralleri 01.06.2018 tarihinde işleme alınmıştır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında biriken maliyet şu şekildedir:

Yatırım	USD	TL
Arsa		100.000,00
Rüzgar Türbinleri	5.235.000,00	20.940.000,00
Santral Kurulumu	400.000,00	1.720.000,00
RES Yatırım Toplamı	5.635.000,00	22.760.000,00
Enerji nakil Hattı	600.000,00	2.640.000,00

Aktifleştirme tarihi olan 01.06.2018 tarihinde kur 1 USD = 4,60 TL' dir

Bu durumda 258 hesapta biriken yabancı paralı işlemler toplamı 5.635.000,00 USD' dir. Maddi duran varlıklar yabancı para ile edinilmesi durumunda TMS 21' e göre aktifleştirme tarihindeki kur ile ölçülmektedir.

Rüzgar enerji santralinin aktifleştirilmesi için 4,60 TL kur üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir.

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = (5.635.000,00 \text{ USD} \times 4,60 \text{ TL}) + 100.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = 26.021.000,00 \text{ TL' dir}$$

Rüzgar enerji santraline ait enerji nakil hattı aktifleştirme tarihindeki kur üzerinden değerlendirilmelidir.

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = (600.000,00 \text{ USD} \times 4,60 \text{ TL})$$

$$\text{Aktifleştirme Bedeli} = 2.760.000,00 \text{ TL' dir.}$$

Yukarıdaki verilere göre, güneş enerji santrali yatırımının aktifleştirilmesi:

01.06.2018	Borç	Alacak
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	26.021.000,00	
253.02 Rüzgar Enerji Santrali		
253.02.01 Rüzgar Enerji Santrali		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		22.760.000,00
258.XX Güneş Enerji Santrali Yatırımı		
52X MDV Yeniden değerlendirme Değer Artışı		3.261.000,00

Enerji nakil hattının aktifleştirilmesi:

01.06.2018	Borç	Alacak
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	2.760.000,00	
253.02 Rüzgar Enerji Santrali		
253.02.02 Enerji Nakil Hattı		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		2.640.000,00
258.XX Güneş Enerji Santrali Yatırımı		
52X MDV Yeniden Değerlendirme Değer Artışı		120.000,00

22. 30.06.2018 tarihinde güneş enerji santraline ait 180.000 kWh'lik elektrik üretim faturası 15 gün vadeli olarak 0,133 USD/cent fiyat üzerinden kesilmiştir.

Vadeli satış söz konusu olduğu için etkin faiz yöntemi ile ertelenmiş gelir bulunması gerekmektedir.

$$\frac{A}{(1+N)^{t/360}} - A$$

- A = Tutar
- n = İskonto Oranı
- t = Vadeye Kalan Gün

Hasılatın hesaplanması şu şekildedir;

- Satış Hasılatı = 180.000 kWh * 0,133 USD/cent' tir.
- Satış Hasılatı = 23.940,00 USD' dir.
- 30.06.2018 tarihinde 1 USD = 4,60 TL' dir.
- Satış Hasılatı = 23.940,00 USD x 4,60 TL
- Satış Hasılatı = 110.124,00 TL' dir.

Elektrik perakende dağıtım firmasına kesilecek fatura bedelinin etkin faiz yöntemi ile ertelenmiş gelirin bulunması gerekmektedir.

$$\frac{110.124,00}{(1+0,24)^{15/360}} - 110.124,00$$

$$= 1.090,34 \text{ TL' dir.}$$

Hasılatı ait muhasebe kaydı şu şekildedir.

30.06.2018	Borç	Alacak
120 Alıcılar	129.946,32	
600 Yurtiçi Satışlar		109.033,66
391 Hesaplanan KDV		19.822,32
38X Ertelemiş Gelirler		1.090,34

Vade farkından kaynaklanan ertelenmiş gelir, ödeme tarihinde faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

23. 30.06.2018 tarihinde Rüzgar Enerji Santraline ait 1.000.000 kWh'lik elektrik üretim faturası 15 gün vadeli olarak 0,073 USD/cent Fiyat üzerinden kesilmiştir.

Hasılatın hesaplanması şu şekildedir;

- Satış Hasılatı = 1.000.000 kWh * 0,073 USD/cent' tir.
- Satış Hasılatı = 73.000,00 USD' dir.
- 30.06.2018 tarihinde 1 USD = 4,60 TL' dir.
- Satış Hasılatı = 73.000,00 USD x 4,60 TL
- Satış Hasılatı = 335.800,00 TL' dir.

Elektrik perakende dağıtım firmasına kesilecek fatura bedelinin etkin faiz yöntemi ile ertelenmiş gelirin bulunması gerekmektedir.

$$\frac{335.800,00}{(1+0,24)^{15/360}} - 335.800,00$$

$$= 3.324,75 \text{ TL'dir.}$$

Hasıllata ait muhasebe kaydı şu şekildedir.

30.06.2018	Borç	Alacak
120 Alıcılar	396.244,00	
600 Yurtiçi Satışlar		332.475,25
391 Hesaplanan KDV		60.444,00
38X Ertelemiş Gelirler		3.324,75

Vade farkından kaynaklanan ertelenmiş gelir, ödeme tarihinde faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

TFRS 15' in 63.maddesine göre vadesi 1 yıldan az olan vadeli satışlarda hasıllatın defter değerinin düzeltilerek faiz hesaplanması işletmenin seçimine bırakılmıştır.

24. Yıl sonunda güneş enerji santralının ve enerji nakit hattını TMS 16 standardına göre değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme sonucunda santralin ve enerji nakil hattının değerinde değişiklik olmadığı tespit edilmiştir. Firma Tesis, Makine ve Cihazlarda Yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır.

Güneş enerji santralının ve enerji nakil hattının aktifleştirme değeri şöyledir;

Yatırım	USD	TL
Arsa		250.000,00
Güneş Paneli	622.200,00	2.862.120,00
Santral Kurulumu	250.000,00	1.150.000,00
GES Yatırım Toplamı	872.200,00	4.262.120,00
Enerji Nakil Hattı	100.000,00	460.000,00

31.12.2018 tarihinde 1 USD = 5,20 TL'dir.

Bu durumda güneş enerji santrali ve enerji nakil hattının aktif değeri şu şekildedir.

Yatırım	USD	TL
Arsa		250.000,00
Güneş Paneli	622.200,00	3.235.440,00
Santral Kurulumu	250.000,00	1.300.000,00
GES Yatırım Toplamı	872.200,00	4.785.440,00
Enerji Nakil Hattı	100.000,00	520.000,00

Bu durumda güneş enerji santrali için kur farkı 523.320,00 TL, enerji nakil hattı için ise 60.000,00 TL olacaktır.

Kur farkları TMS 21 ve TMS 16' yeniden değerlendirme modeline göre duran varlığa eklenmelidir. Eğer firma duran varlıklarda maliyet modelini seçmesi durumunda duran varlıklar grubuna kur değerlemesi yapmayacaktır.

Kur farklarının muhasebe kaydı şu şekildedir:

31.12.2018	Borç	Alacak
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	583.320,00	
253.01 Güneş Enerji Santrali		
253.01.01 Güneş Enerji Santrali:523.320,00		
253.01.02 Enerji Nakil Hattı: 60.000,00		
52X MDV Yeniden değerlendirme Değer Artışı		583.320,00

25. Yıl sonunda rüzgar enerji santralinin ve enerji nakit hattını TMS 16 standardına göre değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme sonucunda santralin ve enerji nakil hattının değerinde değişiklik olmadığı tespit edilmiştir. Firma Tesis, Makine ve Cihazlarda Yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır.

Rüzgar Enerji Santralinin ve enerji nakil hattının aktifleştirme değeri şöyledir;

Yatırım	USD	TL
Arsa		100.000,00
Rüzgar Türbinleri	5.235.000,00	24.081.000,00
Santral Kurulumu	400.000,00	1.840.000,00
RES Yatırım Toplamı	5.635.000,00	26.021.000,00
Enerji nakil Hattı	600.000,00	2.760.000,00

31.12.2018 tarihinde 1 USD = 5,20 TL'dir.

Bu durumda rüzgar enerji santrali ve enerji nakil hattının aktif değeri şu şekilde olacaktır.

Yatırım	USD	TL
Arsa		100.000,00
Rüzgar Türbinleri	5.235.000,00	27.222.000,00
Santral Kurulumu	400.000,00	2.080.000,00
RES Yatırım Toplamı	5.635.000,00	29.402.000,00
Enerji nakil Hattı	600.000,00	3.120.000,00

Bu durumda rüzgar enerji santrali için kur farkı 3.381.000 TL, enerji nakil hattı için ise 360.000,00 TL olacaktır.

Kur farklarının muhasebe kaydı şu şekildedir:

31.12.2018	Borç	Alacak
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	3.741.000,00	
253.02 Rüzgar Enerji Santrali		
253.02.01 Rüzgar Enerji Santrali: 3.381.000,00		
253.02.02 Enerji Nakil Hattı: 360.000,00		
52X MDV Yeniden değerlendirme Değer Artışı		3.741.000,00

26. 31.12.2018 tarihinde kredi borçları değerlendirilmiştir.

Kredinin kullanımında 1 USD = 3,80 TL' den ödeme tablosu aşağıdaki gibidir

Taksit Tarihi	Anapara	Ana Para TL Karşılığı	Faiz	Faiz TL Karşılığı
01.03.2019	733.052,70 \$	2.785.600 ₺	350.000,00 \$	1.330.000 ₺
01.03.2020	769.705,33 \$	2.924.880 ₺	313.347,37 \$	1.190.720 ₺
01.03.2021	808.190,60 \$	3.071.124 ₺	274.862,10 \$	1.044.476 ₺
01.03.2022	848.600,13 \$	3.224.680 ₺	234.452,57 \$	890.920 ₺
01.03.2023	891.030,13 \$	3.385.915 ₺	192.022,56 \$	729.686 ₺
01.03.2024	935.581,64 \$	3.555.210 ₺	147.471,06 \$	560.390 ₺
01.03.2025	982.360,72 \$	3.732.971 ₺	100.691,97 \$	382.630 ₺
01.03.2026	1.031.478,76 \$	3.919.619 ₺	51.573,94 \$	195.981 ₺
TOPLAM	7.000.000,00 \$	26.600.000 ₺	1.664.421,56 \$	6.324.802 ₺

1 USD = 3,80 TL

Kullanılan kredinin yıl sonunda 1 USD = 5,20 TL kur üzerinden değerlendirilmiş hali şu şekildedir:

Taksit Tarihi	Anapara	Ana Para TL Karşılığı	Faiz	Faiz TL Karşılığı
1.03.2019	733.052,70 \$	3.811.874 ₺	350.000,00 \$	1.820.000 ₺
1.03.2020	769.705,33 \$	4.002.468 ₺	313.347,37 \$	1.629.406 ₺
1.03.2021	808.190,60 \$	4.202.591 ₺	274.862,10 \$	1.429.283 ₺
1.03.2022	848.600,13 \$	4.412.721 ₺	234.452,57 \$	1.219.153 ₺
1.03.2023	891.030,13 \$	4.633.357 ₺	192.022,56 \$	998.517 ₺
1.03.2024	935.581,64 \$	4.865.025 ₺	147.471,06 \$	766.850 ₺
1.03.2025	982.360,72 \$	5.108.276 ₺	100.691,97 \$	523.598 ₺
1.03.2026	1.031.478,76 \$	5.363.690 ₺	51.573,94 \$	268.184 ₺
TOPLAM	7.000.000,00 \$	36.400.000 ₺	1.664.421,57 \$	8.654.992 ₺

1 USD = 5,20 TL

Yukarıdaki tabloya göre 2018 sonunda ana paranın değerlendirilmesinden oluşan kur farkı 9.800.000,00 TL, faizin değerlendirilmesinden oluşan kur farkı ise 2.330.190,00 TL'dir.

Kredi faizi kur farkının muhasebe kaydı şu şekildedir.

01.03.2018	Borç	Alacak
180 Gelecek Yıllara Ait Giderler	490.000,00	
180.XX Gelecek Yıllara Ait Giderler		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.840.190,00	
280.XX Gelecek Yıllara Ait Giderler		
646 Kambiyo Karları		2.330.190,00

Kredi ana parası kur farkının muhasebeleştirilmesi:

01.03.2018	Borç	Alacak
656 Kambiyo Zararları	9.800.000,00	
300 Banka Kredileri		1.026.274,00
300.XX Banka Kredileri		
400 Banka Kredileri		8.773.726,00
400.XX Banka Kredileri		

27. Kredinin dönem sonu faiz tahakkuku yapılmıştır:

Kredi faizi yatırımın aktifleştiği tarihe kadar duran varlıklara kaydedilmesi gerekmektedir. VUK' a göre ise kredi faizi ve kur farkları duran varlık yatırımının yapıldığı ilk yıl gider yazılmamakta ve varlık yatırımına eklenmektedir. Sonraki yıllarda ise firmalara varlık değerine eklemekte veya gider yazmakta seçim hakkı verilmiştir.

2018 yılı kredi faizi hesabı şu şekildedir.

$1.820.000,00 / 305 \text{ gün} = 1.522.822,00 \text{ TL' lik faiz 2018 yılına aittir.}$

Faiz gideri muhasebe kaydı:

31.12.2018	Borç	Alacak
780 Finansman Giderleri	1.522.822,00	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		1.522.822,00
180.XX Gelecek Aylara Ait Giderler		

TMS 23' e göre finansman gideri özellikli bir varlık için yapılmış ise kar/zarar' da değil özellikli varlığın maliyetine eklenir. Özellikli varlığa eklenecek finansman giderinin hesaplanmasında varlığa isabet eden tutarın bilinmesi gerekmektedir.

Yatırımını gerçekleştirdiğimiz güneş enerji santrali ve rüzgar enerji santrali ile enerji nakit hatlarının toplan yatırım tutarı 7.207.200 USD' dir. Kullanılan kredinin tamamının yatırıma harcandığı görülmektedir. Kredinin kullanıldığı tarih ile aktifleştirmenin yapılma zamanı arasında 92 gün vardır. Kredi tutarının ne kadarının

hangi varlık için harcandığı kalan özkaynaktan kullanılan tutarın hangi varlığa isabet ettiği bilinmemektedir.

Yukarıdaki verilere göre aktifleştirme şu şekilde yapılacaktır.

$1.522.822,00 / 305 \text{ gün} \times 92 \text{ gün} = 459.343,03 \text{ TL}$ 'lik tutar duran varlık yatırımına kaydedilecektir.

Hangi yatırım için kullanıldığı öngörülemediği için yatırımların toplam değeri üzerinde hesaplama yapılacak ve ortaya çıkan oranlarda aktifleştirilecektir. Hesaplama yabancı para kullanılan yatırım bedeli üzerinden yapılacaktır. 7.207.200,00 USD yabancı paralı harcama yapılmıştır.

- GES Aktifleştirme Oranı: $872.200,00 / 7.207.200,00 = \%12,10$
- GES Enerji Nakil Hattı Aktifleştirme Oranı: $100.000,00 / 7.207.200,00 = \%1,40$
- RES Aktifleştirme Oranı: $5.637.500,00 / 7.207.200,00 = \%78,17$
- RES Enerji Nakil Hattı Aktifleştirme Oranı: $600.000,00 / 7.207.200,00 = \%8,33$

Yukarıda yapılan hesaplamalara göre finansman giderinin dağılımı şu şekildedir:

- GES Aktifleştirme Oranı: $459.343,03 \times \%12,10 = 55.580,51 \text{ TL}$
- GES Enerji Nakil Hattı Aktifleştirme Oranı: $459.343,03 \times \%1,40 = 6.430,80 \text{ TL}$
- RES Aktifleştirme Oranı: $459.343,03 \times \%78,17 = 359.068,45 \text{ TL}$
- RES Enerji Nakil Hattı Aktifleştirme Oranı: $459.343,03 \times \%8,33 = 38.263,27 \text{ TL}$

Muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır.

31.12.2018	Borç	Alacak
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	459.343,03	
253.01 Rüzgar Enerji Santrali		
253.01.01 Rüzgar Enerji Santrali: 359.068,45		
253.01.02 Enerji Nakil Hattı: 38.263,27		
253.02 Rüzgar Enerji Santrali		
253.02.01 Rüzgar Enerji Santrali: 55.580,51		
253.02.02 Enerji Nakil Hattı: 6.430,80		
781 Finansman Gideri Yansıtma		459.343,03

28. Dönemsellik ilkesi gereği krediler için virman işlemi gerçekleştirilmiştir.

01.03.2020 tarihinde ödenecek krediye ait 2019 yılına isabet eden ana para tutarı şu şekilde hesaplanmaktadır.

2019 Yılı Kredi Ana Parası: 4.002.468,00 / 426 Gün x 365 Gün = 3.429.344 TL

31.12.2018	Borç	Alacak
400 Banka Kredileri	3.429.344,00	
400.XX USD Banka kredileri		
300 Banka Kredileri		3.429.344,00
300.XX USD Banka Kredileri		

01.03.2020 tarihinde ödenecek krediye ait 2019 yılına isabet eden faiz tutarı şu şekilde hesaplanmaktadır.

2019 Yılı Kredi Ana Parası: 1.629.406,00 / 426 Gün x 365 Gün = 1.396.088 TL

31.12.2018	Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	1.396.088,00	
180.XX Gelecek Aylara Ait Giderler		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		1.396.088,00
280.XX Gelecek Yıllara Ait Giderler		

29. İşletmeye ait varlıklara amortisman ayrılmıştır. Varlığın kalıntı değeri önemsiz olarak kabul edilmektedir. 365 no'lu VUK genel tebliğine göre Rüzgar Enerji santrallerinin faydalı ömrü 10 yıldır. TMS 16'ya göre, firmalar amortisman tabi varlığın faydalı ömrünü işletmeler kullanım alışkanlıkları ve beklenen nakit akımlarına göre farklı süreler uygulayabilmektedirler. TMS 16 Standardına göre yatırımın yapıldığı arazi ve arsalar için amortisman hesaplanmamaktadır. Varlığın kalıntı değeri bulunmadığı varsayımı ile hareket edilmiştir.

Rüzgar enerji santrali ve enerji nakil hatlarının aktif değeri şu şekildedir.

Yatırım	USD	TL
Arsa		100.000,00
Rüzgar Türbinleri	5.235.000,00	27.222.000,00
Santral Kurulumu	400.000,00	2.080.000,00
Finansman Gideri	69.051,63	359.068,45
RES Yatırım Toplamı	5.704.051,63	29.761.068,45
Enerji nakil Hattı	600.000,00	3.120.000,00
Finansman Gideri	7.358,32	38.263,27
Enerji Nakil Hattı Yatırımı	607.358,32	3.158.263,27

Amortisman Tutarı: (29.761.068,45 – 100.000,00) / 10 Yıl = 2.976.106,85

Sabit kıymet 01.06.2018 tarihinde aktifleştirildiği için TMS'ye göre 7 aylık amortisman hesaplaması yapılmalıdır. Ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe sistemine göre ise, taşıtlar hariç olmak üzere kısıt amortisman uygulanmamaktadır. Kısıt amortisman

uygulanması durumunda gider olarak kaydedilmeyen tutar için amortisman ayrılamaz veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

TMS' ye göre amortisman tutarı: $2.976.106,85 / 12 \times 7 = 1.736.062,33$ TL' dir.

31.12.2018	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti	1.736.062,33	
740.XX Amortisman Gideri		
257 Birikmiş Amortismanlar		1.736.062,33

333 no'lu VUK genel tebliğine göre Enerji Nakil Hatlarının faydalı ömrü 30 yıldır. Yukarıdaki verilere göre enerji nakil hattının amortismanı;

Enerji Nakil Hattı amortisman: $3.158.263,27 / 30$ Yıl = 105.275,44 TL

TMS' ye göre amortisman tutarı: $105.275,44 / 12 \times 7 = 61.410,67$ TL' dir.

31.12.2018	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti	61.410,67	
740.XX Amortisman Gideri		
257 Birikmiş Amortismanlar		61.410,67

439 no'lu VUK genel tebliğine göre Güneş Enerji Santrallerinin faydalı ömrü 10 yıldır.

Yatırım	USD	TL
Arsa		250.000,00
Güneş Paneli	622.200,00	3.235.440,00
Santral Kurulumu	250.000,00	1.300.000,00
Finasman Gideri	10.688,56	55.580,51
GES Yatırım Toplamı	872.200,00	4.841.020,51
Enerji Nakil Hattı	100.000,00	520.000,00
Finansman Gideri	1.236,69	6.430,80
Enerji Nakil Hattı Yatırımı	101.236,69	526.430,80

Amortisman Tutarı: $4.841.020,51 - 250.000,00 / 10$ Yıl = 459.102,05 TL

TMS' ye göre amortisman tutarı: $459.102,05 / 12 \times 7 = 267.809,53$ TL' dir.

31.12.2018	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti	267.809,53	
740.XX Amortisman Gideri		
257 Birikmiş Amortismanlar		267.809,53

333 no'lu VUK genel tebliğine göre Enerji Nakil Hatlarının faydalı ömrü 30 yıldır.

Enerji Nakil Hattı amortisman: $526.430,80 / 30$ Yıl = 17.547,69 TL

TMS' ye göre amortisman tutarı: $17.547,69 / 12 \times 7 = 10.236,15$ TL' dir.

31.12.2018	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti	10.236,15	
740.XX Amortisman Gideri		
257 Birikmiş Amortismanlar		10.236,15

30. 250.000,00 TL kalıntı değer olması durumunda güneş enerji santrali örneğinde amortisman oranı şu şekilde hesaplanacaktır.

Amortisman Tutarı: Duran Varlık Değeri – Arsa – Kalıntı Değer

Amortisman Tutarı: (4.841.020,51 – 250.000,00 – 250.000,00) / 10 Yıl = 434.102,05 TL

TMS' ye göre amortisman tutarı: 434.102,05 / 12 x 7 = 253.226,20 TL'dir

31.12.2018	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti	253.226,20	
740.XX Amortisman Gideri		
257 Birikmiş Amortismanlar		253.226,20

31. İşletme 31.12.2020 tarihinde Güneş Enerji Santralinin değerlendirme işleminde değer düşüklüğü olması durumunda aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.;

Yatırımın Net Defter Değerinin bulunması gerekmektedir.

- Güneş Enerji Santrali 01.06.2018 Değeri: 3.701.580,00
- Güneş Enerji Santrali Değer Artış İlavesi: 889.440,51
- Güneş Enerji Santrali 2018 Yılı Amortismanı: (267.809,53)
- Güneş Enerji Santrali 2019 Yılı Amortismanı: (459.102,05)
- Güneş Enerji Santrali 2020 Yılı Amortismanı: (459.102,05)
- Güneş Enerji Santrali Net Defter Değeri: 3.405.006,88

Santralin kalan ekonomik ömründe değişiklik olmadığı ve gerçeğe uygun değerinin 3.000.000,00 TL, olarak tespit edilmiştir. Firma santrallerin net nakit akışlarını hesaplamış ve kullanım değerinin net bugünkü değerini 2.800.000,00 TL olarak bulmuştur

Firmanın varlığın değer düşüklüğünü tespit etmek için aşağıdaki karşılaştırmayı yapması gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değer ile kullanım değerini karşılaştıracak ve yüksek olanı geri kazanılabilir tutar olarak kabul edilecektir.

- Gerçeğe Uygun Değer: 3.000.000,00 TL

- Kullanım Değeri: 2.800.000,00 TL

Gerçeğe uygun değer yüksek olduğu için geri kazanılabilir tutar 3.000.000,00 TL kabul edilecektir.

Geri kazanılabilir tutar ile net defter değeri karşılaştırılacak düşük olan yeni net defter değeri seçilecektir.

- Geri Kazanılabilir Tutar: 3.000.000,00 TL
- Güneş Enerji Santrali Net Defter Değeri: 3.405.006,88 TL

Yeni net defter değeri 3.000.000 TL'dir.

Değer düşüklüğü tutarı 405.006,88 TL'dir.

Değer artışı yapılmadan önceki amortisman tutarının hesaplanması gerekmektedir.

Güneş Enerji Santrali 01.06.2018 Değeri: 3.701.580,00

Ayrılması Gereken Amortisman şu şekildedir.

- Güneş Enerji Santrali 2018 Yılı Amortismanı: (215.925,50)
- Güneş Enerji Santrali 2019 Yılı Amortismanı: (370.158,00)
- Güneş Enerji Santrali 2020 Yılı Amortismanı: (370.158,00)
- Güneş Enerji Santrali Toplam Amortismanı: 956.241,50

Aktifleştirme tarihindeki değer artışı yapılan enerji santrali üzerinden ayrılmış olan amortisman;

- Güneş Enerji Santrali 2018 Yılı Amortismanı: (267.809,53)
- Güneş Enerji Santrali 2019 Yılı Amortismanı: (459.102,05)
- Güneş Enerji Santrali 2020 Yılı Amortismanı: (459.102,05)
- Güneş Enerji Santrali Toplam Amortismanı: 1.186.013,63

Yeniden değerlendirme hesabından karşılanarak geçmiş yıl karlarına kaydedilmesi gereken amortisman: 229.772,13 TL

2020 yılında yapılan yeniden değerlendirme net defter değeri üzerinden amortisman;

- Güneş Enerji Santrali 2018 Yılı Amortismanı: (204.166,66)
- Güneş Enerji Santrali 2019 Yılı Amortismanı: (350.000,00)
- Güneş Enerji Santrali 2020 Yılı Amortismanı: (350.000,00)
- Güneş Enerji Santrali Toplam Amortismanı: 904.166,66

Cari yılda kar yazılması gereken amortisman şu şekilde hesaplanır;

$$1.186.013,63 - 904.166,66 - 229.772,13 = 52.074,84 \text{ TL}$$

Firmanın MDV yeniden değerlendirme hesabında 889.440,51 TL'lik tutar kayıtlı olduğu için değer düşüklüğü ilgili hesaptan düşülecektir. Gelecek yıllarda yeni defter değeri üzerinden faydalı ömrü boyunca amortisman hesaplaması yapılacaktır.

01.06.2018	Borç	Alacak
52X MDV Yeniden değerlendirme Değer Artışı	634.779,01	
257 Birikmiş Amortisman	52.074,84	
253.0 Güneş Enerji Santrali		405.006,88
253.01.01 Güneş Enerji Santrali		
570 Geçmiş Yıl Karları		229.772,13
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		52.074,84

MDV değer artışı hesabında bulunan tutarı aşan kısım kar ve zarar hesabında bilanço hesaplarında gösterilmesi gerekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Fosil kaynak rezervlerinin durumu, çevresel faktörler ve en önemlisi enerji arzının güvenliği açısından, yenilenebilir enerji kaynaklarının ve bu alandaki yatırımların gerek dünyada gerekse Türkiye’de önemi her geçen yıl giderek artmaktadır. Bu artan önemin sonucunda yenilenebilir enerji yatırımlarının yapılmasının önünü açan yasal değişikliklerin ihtiyaçlar doğrultusunda değiştiği görülmektedir. Ayrıca, Türkiye’de artan bu öneme istinaden, bu sektöre yatırım yapacak yatırımcılara sağlanan teşvikler de yıllar içinde çeşitlenerek önemli seviyelere ulaşmıştır.

Yine de ülkemizin yeraltı kaynakları ve enerji üretimi için kullanılan madenleri mevcut durumda ülke ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. Bu yüzden yenilenebilir enerji kaynaklarına teşvik ve desteklerin çeşitliliği artırılmalı, ülkemizin enerjide dışa bağımlılık azaltılmalıdır.

Çalışmada da ayrıntısıyla ortaya konduğu üzere bu yatırımlar yüksek maliyetli yatırımlar olup genellikle büyük işletmeler eliyle yapılmaktadır. Yenilenebilir enerji alanına yatırım yapan firmaların yüksek maliyetlere katlandığı ve yatırım dönemine ilişkin kredi ihtiyacının olduğu görülmektedir. Bu işletmeler, gerek tesisin kurulumunda gerekse işletilmesi sırasında gerçekleşecek mali nitelikli olayları, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde muhasebeleştireceklerdir.

Çalışmanın son bölümünde, hem rüzgar hem de güneş enerjisi santrali kuran bir işletmede bu muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceği üzerinde durulmuştur. Çalışma bütünüyle dikkate alındığında, sektöre yatırım yapmayı düşünen işletmeler için bir rehber niteliği taşımaktadır.

KAYNAKLAR

- Akbulut, Özerhan Yıldız, Yanık, Serap, (2010). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Türmob Yayınları-377
- Akdoğan, Dilek Akbaş, (2018). *Yenilenebilir Enerjide Kamu Politikaları Ve Türkiye*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul
- Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, (2009). *Elektrik Enerjisi Piyasası ve Arz Güvenliği Strateji Belgesi*, D.P.T., Ankara,
<http://www.eigm.gov.tr/File/?path=ROOT%2f4%2fDocuments%2fEnerji%20Politikas%2fC4%B1%2fElektrik%20Enerjisi%20Piyasasi%20ve%20Arz%20G%C3%BCvenligi%20Strateji%20Belgesi.pdf> (02.01.2019)
- Bayraç, N. Naci, Çelikay, Ferdi, Çildir, Melih, (2018). *Küreselleşme Sürecinde Sürdürülebilir Enerji Politikaları*, Ekin Yayınevi, Bursa
- Çakmak, N. Münici, (2018). *İdare Hukuku Açısından Yenilenebilir Enerji*, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Çetinkaya, Ali, (2018). “*Dünyada Yenilenebilir Enerji Yatırımlarına Sağlanan Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 20/1, 357- 384
- Döner, İbrahim, (2018). *Yenilenebilir Enerji Kaynakları, Muhasebe, Vergi Uygulamaları, Sektöre Sağlanan Teşvik Ve Hibeler*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Ekonomi Bakanlığı, (2017). *Yatırımlarda Devlet Yardımları Yatırım Teşvik Sistemi (2012/3305 Karar)*
<https://www.atso.org.tr/yukleme/dosya/8fdb3b934e1d0c955c5d064205cdd3ab.pdf> (04.12.2018)
- Ekonomi Bakanlığı, (2017). *Yatırımlarda Devlet Yardımları Yatırım Teşvik Sistemi*
[http://www.ithib.org.tr/download/files/downloads/pagefiles/%7B0c0e9692-3b22-4f48-8740-58d4fa56f054%7D/files/Tesvik%20Sunum%20\(Ekonomi%20Bakanligi-TUYSGM\).pdf](http://www.ithib.org.tr/download/files/downloads/pagefiles/%7B0c0e9692-3b22-4f48-8740-58d4fa56f054%7D/files/Tesvik%20Sunum%20(Ekonomi%20Bakanligi-TUYSGM).pdf) (04.12.2018)
- Enerji Ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, (2014). *Ulusal Yenilenebilir Enerji Eylem Planı*, Ankara
- Honça, Hafize Leyla, (2018). *Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Sürdürülebilir Kalkınmaya Etkileri: Türkiye Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, KTO Karatay Üniversitesi, Konya
- Karalı, Şule, (2017). *Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Türkiye Ve Dünya Ekonomisine Katkısı*, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul
- Karagöl, Erdal Tanas, Kavaz, İsmail, (2017). *Dünyada Ve Türkiye’de Yenilenebilir Enerji*, Analiz 197 Sayı, Seta Siyaset, Ekonomi Ve Toplum Araştırmaları Vakfı

Yayımları, <https://setav.org/assets/uploads/2017/04/YenilenebilirEnerji.pdf>
(30.09.2018)

Kaya, Mustafa Göktuğ, (2018), *Yenilenebilir Enerji Ve Yeşil Enerji Açısından Vergi Politikaları*, Gazi Kitabevi, Muş

Kılıç, Gökhan, (2017). *UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standartının Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara

Örten, Remzi, Kaval, Hasan, Karapınar, Aydın, (2010). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara

Öztürk, H. Hüseyin, (2013). *Yenilenebilir Enerji Kaynakları*, Birsen Yayınevi, İstanbul

Ren21,(2018). *Renewables Global Status Resport 2017*, http://www.ren21.net/wp-content/uploads/2018/06/17-8652_GSR2018_FullReport_web_final_.pdf
(25.12.2018)

Sağlam, Necdet, Yolcu, Mehmet, Eflatun, Ali Osman, (2018). *Örneklerle Ufrs Kayıtları*, Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık, Ankara

Sülükçüler, Sevgi, (2018). *Yenilenebilir Enerji Potansiyelinin Ortaya Çıkmasında Kamu Teşviklerinin Etkisi: OECD Ülkeleri Ve Türkiye Karşılaştırması*, Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa

Şahin, Emrah, (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan Tms-16, Tms-36, Tms-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Çorum

Türkiye Taşkömürü Kurumu, (2018). *2017 Yılı Taş Kömürü Raporu*, TTK, 1-41

Yılmaz, Olcay, Hotunluoğlu, Hakan, (2015). “*Yenilenebilir Enerjiye Yönelik Teşvikler ve Türkiye*”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2/2, 74- 97

Yılmaz, Olcay, (2015). *Yenilenebilir Enerjiye Yönelik Teşvikler Ve Türkiye*, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın

İnternette Ulaşılan Siteler:

<http://www.enerji.gov.tr/> (10.11.2018)

<https://www.ekonomi.gov.tr/>

<http://www.epdk.org.tr/>

<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

<http://www.kgk.gov.tr/>

<https://www.teias.gov.tr/>

<https://www.ticaret.gov.tr/>

<https://eb.ticaret.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-254013>
(04.12.2018)

<https://eb.ticaret.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-253992>
(04.12.2018)

https://eb.ticaret.gov.tr/portal/faces/home/destekler/yatirimTevsikD/yatirimTevsik-Genel_BilgiD (04.12.2018)

Kanun, Tebliğ, Yönetmelikler:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 RG NO: 10705)

163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (27.01.1985 RG NO: 18648)

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.04.2004 RG NO: 25446)

339 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (24.08.2004 RG NO: 25563)

365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (30.12.2006 RG NO: 26392)

399 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (08.07.2010 RG NO: 27635)

439 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (07.08.2014 RG NO: 29081)

458 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (25.12.2015 RG NO: 29573)

477 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (08.02.2017 RG NO: 29973)

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (19.06.2012 RG NO: 28328)

4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu (08.09.1999 RG NO: 23810)

4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (30.03.2013 RG NO: 28603)

5346 Sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına Dair Kanun (18.05.2005 RG NO: 25819)

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (16.06.2006 RG NO: 26200)

5627 Sayılı Enerji Verimliliği Kanunu (02.05.2007 RG NO: 26510)

5686 Sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu (13.06.2007 RG NO: 26551)

5686 Sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği (11.12.2007 RG NO: 26727)

5784 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (26.07.2008 RG NO: 26948)

6094 Sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına Dair Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (08.01.2011 RG NO: 27809)

- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (25.02.2011 RG NO: 27857)
- 6446 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (14.03.2013 RG NO: 28603)
- 7103 Sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (27.03.2018 RG NO: 30373, 2. Mükerrer)
- 7828 Sayılı Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Kararı (25.05.2018. RG NO: 30431)
- Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Hakkında Tebliğ Sıra No: 465 (15.07.2007 RG NO: 26583)
- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8 (01.11.2005 RG NO: 25983)
- Elektrik Enerjisi Üretimine Yönelik Jeotermal Kaynak Alanlarının Kullanımına Dair Yönetmelik (14.10.2008 RG NO: 27024)
- Elektrik Piyasalarında Lisanssız Elektrik Üretimine İlişkin Yönetmelik (02.10.2013 RG NO: 28.783)
- Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliği (02.11.2013 RG NO: 28809)
- Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 31 (28.03.2006 RG NO: 26122)
- Güneş Enerjisine Dayalı Üretim Tesisi Kurmak Üzere Yapılan Lisans Başvurularına İlişkin Yarışma Yönetmeliği (29.12.2012 RG NO: 28307)
- Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21) Hakkında Tebliğ Sıra No: 13 (31.12.2015 RG NO: 26040)
- Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15 (31.12.2015 RG NO: 26040)
- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 15) Hakkında Tebliğ Sıra No: 54 (09.09.2016 RG NO: 29826)
- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 3 (24.05.2018 RG NO: 18648)
- Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Belgelendirilmesi ve Desteklenmesine İlişkin Yönetmelik (01.10.2013 RG NO: 28782)
- Rüzgar ve Güneş Enerjisine Dayalı Önlisans Başvuruları İçin Yapılacak Rüzgar ve Güneş Ölçümleri Uygulamalarına Dair Tebliğ (17.06.2014 RG NO: 29033)
- Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ Sıra No: 28 (18.03.2006 RG NO: 26112)
- Yenilenebilir Enerji Kaynak Alanları (YEKA) Yönetmeliği (09.10.2016 RG NO: 29852)

Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üreten Tesislerde Kullanılan Yerli Aksamın Desteklenmesi Hakkında Yönetmelik (24.06.2016 RG NO: 29752)

EKLER

**ENERJİ ÜRETEN İŞLETMELERDE KULLANILAN TÜRKİYE
MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI HÜKÜMLERİ**

EK-1

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 23 Borçlanma Maliyetleri:

Standardın Amacı:

İşletmelerin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin açıklanmasıdır.

Standardın Kapsamı:

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, md.1)

Diğer standartlardan kaynaklanan faiz niteliğindeki vade farkı ve kur farkı, kıdem tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyeti, borç ve alacaklardan doğan reeskont gideri bu standardın kapsamındadır. Yabancı paralı borçlanmalarda anaparaya isabet eden kur farkları TMS 23' ün kapsamındadır.

Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. (TMS 23, md.8)

Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabilir: (TMS 23, md.7)

- Stoklar,
- İmalat tesisleri,
- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

Borçlanma Maliyetlerinde Aktifleştirme:

Özellikli Varlıklarla İlişkilendirilebilen Borçlanma Maliyetleri:

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. (TMS 23, md.9)

Bir işletme bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir. (TMS 23, md.12)

163 sıra nolu VUK tebliğine göre, yatırım finansmanında kullanılan kredilerin faizleri ve kur farkları yatırımın aktifleştirildiği tarihe kadar olanların sabit kıymetin veya yatırımın maliyetine eklenmesi gerektiği, sonraki dönemlere ait olanlarında ise işletmeye seçim hakkı verilerek istenmesi durumunda doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Özellikli Varlıklarla Doğrudan İlişkilendirilemeyen Borçlanma Maliyetleri:

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz. (TMS 23, md.14)

Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti ve aktifleştirme oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$= \frac{(Kredi 1 \times Faiz Oranı 1) + (Kredi 2 \times Faiz Oranı 2) + \dots + (Kredi n \times Faiz Oranı n)}{(Kredi 1 + Kredi 2 + \dots + Kredi n)}$$

Özellikli Varlıklarda Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Tutarı Aşan Kısımında Borçlanma Maliyetleri:

Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleştirilebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak yeniden kayıtlara alınır. (TMS 23, md.16)

Borçlanma Maliyetlerinde Aktifleştirme Başlaması:

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirme başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir: (TMS 23, md.17)

- İşletme, varlık için harcama yaptığında;
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;
- İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür. Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında aynı dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı yaklaşık harcama tutarıdır. (TMS 23, md.18)

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz

konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir. Ancak, bu tür işlemler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaatı hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin, herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez. (TMS 23, md.19)

Borçlanma Maliyetlerinde Aktifleştirmeye Ara Verilmesi:

İşletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir. (TMS 23, md.20)

Borçlanma Maliyetlerinde Aktifleştirmenin Sona Ermesi:

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. (TMS 23, md.22)

Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. (TMS 23, md.23)

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilir olduğu durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. (TMS 23, md.24)

EK-2

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 21 Kur Değişiminin Etkileri:

Standardın Amacı:

Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kurunun kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır. (TMS 21, md.1-2)

Yabancı Para İşlemlerin Geçerli Para Birimi:

Ülkemizde muhasebe kayıtları Vergi Usul Kanunu 215/2a maddesine göre Türk para birimi ile yapılması gerekmektedir. Ancak TMS 21'e göre işletmeler geçerli para birimini standart içerisindeki kriterlere göre belirleyebilir.

Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır: (TMS 21, md.9)

- a. Geçerli para birimi:
 - Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir,
 - Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- b. Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).

Aşağıdaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar: (TMS 21, md.10)

- Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi.
- İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

Geçerli para biriminin belirlenmesinde TMS 21 9. Maddedeki göstergelere öncelik verilir.

Finansal tabloların hazırlanmasında, geçerli para birimini standart hükümlerine göre belirler. İşletme, yabancı para kalemleri kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin etkilerini standart hükümlerine uygun olarak raporlar. (TMS 21, md.7)

Yabancı Para İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması:

Yabancı Para İşlemlerin İlk Muhasebeleştirme:

Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdakileri de kapsar: (TMS 21, md.20)

- İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;
- İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi veya
- İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. (TMS 21, md.21)

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz. (TMS 21, md.22)

Standarda göre, yabancı paralı işlemlerde ortalama kur kullanılabilir. Ayrıca yabancı paralı işleme ait maliyet kur kullanılmaktadır. Vergi kanunlarımıza göre muhasebe kayıtlarının yapılacağı ilk işlem kuru alış veya satışın yapıldığı andaki maliyet kurdur.

Yabancı Paralı İşlemlerde İzleyen Raporlama Dönemi Sonu İşlemleri:

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir: (TMS 21, md.23)

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Bir kalemin defter değeri, ilgili diğer Standartlar ile birlikte belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca gerçeğe uygun değer ya da tarihi maliyete göre değerlendirilebilir. Defter değerinin tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlenmesine bakılmaksızın; tutarının bir yabancı para biriminde belirlenmesi durumunda, ilgili tutar bu Standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir. (TMS 21, md.24)

Bazı kalemlerin defter değeri iki ya da daha fazla tutar karşılaştırılarak belirlenir. Örneğin, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemel değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Böyle bir aktif, parasal değilse ve bir yabancı para biriminden ölçülüyorsa, defter değeri aşağıdakiler karşılaştırılarak belirlenir: (TMS 21, md.25)

- Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur) ve
- Değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleştirilebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).

Bu karşılaştırmanın; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu durumun tam tersi bir etkisi olabilir.

VUK' a göre yabancı paralar borsa rayici ile değeriendir. Borsa rayicinin olmadığı durumlarda değeriendirme kuru Maliye Bakanlığı belirlenmektedir. 477 sıra numaralı VUK genel tebliğine göre ise, Maliye Bakanlığının değeriendirmeye tabi kuru yayınlamadığı durumlarda TCMB tarafından yayınlanan alış kuru kullanılacaktır.

Yabancı Paralı İşlemlerde Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değeriendirim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekteleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değeriendirime göre belirlenir. (TMS 21, md.29)

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 21, md.28)

Diğer Standartlar bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin TMS 16 maddi duran varlıkların yeniden değeriendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değeriendirilmiş tutar değeriendirmenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. (TMS 21, md.31)

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir. (TMS 21, md.30)

Standartta kur farklarının muhasebeleştirilmesinde parasal ve parasal olmayan kalemlerde farklılık göstermektedir.

Kasa, bankalar, senetli ve senetsiz alacaklar gibi kalemleri içeren parasal kalemlerde oluşan kur farkları standarda göre aynı dönem içerisinde finansal tablolara yansıtılır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, finansal duran varlıklar, öz sermaye hesapları gibi yabancı para işlemlerine konu olan parasal olmayan kalemlerde kur farklılıkları ilk muhasebeleştirme ve sonraki dönemde kullanılan standartlarında belirlenen değerlendirme yöntemlerine göre farklılık göstermektedir.

Maliyet modeline göre değerlendirilen parasal olmayan kalemlerde değerlemeye tabi kur işlem tarihindeki kur olacaktır. Bu nedenle kur farkı oluşmayacaktır. Ancak, işletme yeniden değerlendirme modelini belirlemiş ise değerlemeye konu kur cari kur olacaktır. Parasal olmayan kalemlerde değerlemeden oluşan farklar kar veya zararda ya da öz kaynaklarda raporlanmasına göre farklılık göstermektedir. Değerleme sonucunda oluşmuş farklar öz kaynaklarda raporlanmış ise kur farkından oluşan farklarda öz kaynaklarda raporlanır.

Yabancı Paralı İşlemlerde Vergi Etkisi:

Yabancı para işlemlerden doğan kazanç ve kayıpları ile faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 Standardı hükümleri uygulanır. (TMS 21, md.50)

EK-3

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar:

Standardın Amacı:

Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır. (TMS 16, md.1)

Standardın Kapsamı:

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanır. (TMS 16, md.2)

Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi:

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır: (TMS 16, md.7)

- Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir. (TMS 16, md.9)

Ancak, Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir: (TMS 16, md.37)

- Arazi;
- Arazi ve binalar;
- Makinalar;
- Gemiler;
- Uçaklar;
- Motorlu taşıtlar;
- Mobilya ve demirbaşlar;
- Ofis gereçleri
- Taşıyıcı bitkiler

Maddi duran Varlıkların İlk Ölçümü

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir. (TMS 16, md.10)

Bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ ı olarak tanımlanır. (TMS 16, md.12)

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Standartta belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu Standardın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. (TMS 16, md.13)

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için, parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan

(bilançodan) çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir. (TMS 16, md.14)

Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu standart uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır. (TMS 16, md.8)

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre söz konusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir. (TMS 16, md.11)

Maddi Duran Varlıklarda Maliyet Unsurları:

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür. (TMS 16, md.15)

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir: (TMS 16, md.16)

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatını,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyeti ve
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi

ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülükleri içerir.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir: (TMS 16, md.17)

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetleri,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetleri;
- İlk teslimata ilişkin maliyetleri;
- Kurulum ve montaj maliyetleri;
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar ve
- Mesleki ücretleri kapsamaktadır.

Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere TMS 2 Stoklar Standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır. (TMS 16, md.18)

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir: (TMS 16, md.19)

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler;
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler ve
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderleri.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine

dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez: (a) Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler; (b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve (c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar. (TMS 16, md.20)

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arızı faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Arızı faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir. (TMS 16, md.21)

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı ile belirlenmiştir. (TMS 16, md.22)

VUK 269. madde ve 273. Madde' de demirbaşların ve gayrimenkullerin maliyet bedeli ile ölçüleceği belirtilmiştir. 273. madde' de demirbaşların maliyet bedeline giren giderler olarak komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderler olduğu belirtilmiştir. Bu demirbaşların üretilmesi durumunda üretim maliyetinin satın alma maliyeti yerine kullanılabilmesi belirtilmiştir. 269. Madde' de ise, gayrimenkul gibi değerlendirilecek kıymetler sayılmıştır. Bu kıymetler şunlardır:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;

- Tesisat ve makinalar;
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayrimaddi haklar.

VUK 270.madde' de ise, gayrimenkulün aktifleştirilecek maliyetine eklenebilecek giderler sayılmıştır. Bu giderler, makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler, mahkeme, noter, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Özel Tüketim Vergileri ve Emlak Alım vergileri olarak sayılabilmektedir. İşletmeler bu giderleri maliyet bedelini eklemekte veya genel giderler arasında muhasebeleştirmekte serbest olduğu belirtilmektedir.

163 sıra nolu VUK tebliğine göre ise, yatırım finansmanında kullanılan kredilerin faizleri ve kur farkları yatırımın aktifleştirildiği tarihe kadar olanların sabit kıymetin veya yatırımın maliyetine eklenmesi gerektiği, sonraki dönemlere ait olanlarında ise işletmeye seçim hakkı verilerek istenmesi durumunda doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.

VUK 272.madde' ye göre, 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 eklenmektedir.

Maddi Duran Varlıklarda Maliyet Ölçümü:

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23' te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS 16, md.23)

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir. (TMS 16, md.28)

Maddi Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm:

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular. (TMS 16, md.29)

Seçilen model tek bir maddi duran varlığa değil o grup içerisindeki tüm duran varlıklara uygulanır. Örneğin işletme Yönetim binasının ölçümünde maliyet modelini seçmesi durumunda diğer binalarında yeniden değerlendirme modelini uygulayamaz.

VUK değerlendirme kavramı 258. Madde’ de ‘vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir’ şeklinde tanımlanmıştır. 261. Madde’ de ise değerlendirme ölçütleri sayılmıştır. Bu ölçütler şunlardır:

- Maliyet bedeli;
- Borsa rayici;
- Tasarruf değeri;
- Mukayyet değer;
- İtibari değer;
- Vergi değeri;
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

VUK’ un 263. Madde ile 267. Maddeler arasında ve mükerrer 267. Madde’ de ölçütlerin tanımı yapılmıştır.

Maddi Duran Varlıklarda Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. (TMS 16, md.30)

Maddi duran varlığın maliyet modelinde defter değeri aşağıdaki şekilde hesaplanır:

M.D.V. Defter Değeri = Maliyet – Birikmiş Amortisman – Birikmiş Değer Düşüklüğü

Yabancı para ile edinilen maddi duran varlıklarda maliyet modeline göre aktifleştirme yapıldı ise, TMS 21 kur değişiminin etkileri standardı madde 23' e göre aktifleştirme tarihine kadar olan kur farkları duran varlığın maliyetine eklenir. Daha sonraki dönemlerde ise aktifleştirme tarihindeki kur ile değerlendirilir.

Değer düşüklüğü olması durumunda ise, TMS 21 kur değişiminin etkileri standardı madde 25' e göre, aktifleştirme tarihinde kullanılan yabancı para kuruna göre maliyet ya da defter değerinden uygun olanı ile değerlendirilir.

Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Modeli:

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. (TMS 16, md.31)

Maddi duran varlığın yeniden değerlendirme modelinde defter değeri aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$\begin{aligned} \text{M.D.V. Defter Değeri} &= \text{Yeniden Değerleme Tarihindeki Gerçeğe Uygun Değer} \\ &\quad - \text{Yeniden Değerleme Tarihindeki Birikmiş Amortisman} \\ &\quad - \text{Yeniden Değerleme Tarihindeki Birikmiş Değer Düşüklüğü} \end{aligned}$$

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir. (TMS 16, md.34)

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur: (TMS 16, md.35)

- a. Brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Örneğin, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak veya defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir ya da
- b. Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir. Birikmiş amortisman düzeltmeleri, varlıkların muhasebeleştirilen defter değerindeki artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Yeniden Değerlemedeki yöntemler a bendinde anlatılan brüt yöntem ve b bendinde anlatılan ise net yöntem olarak adlandırılmaktadır.

Brüt yöntemde, maddi duran varlığın değerlendirme katsayısının belirlenmesi ve bu sayıya göre birikmiş amortisman hesaplanması gerekmektedir. Yeni ayrılacak amortisman düzeltilmiş brüt değer üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrılacak amortisman ise varlığın normal normal faydalı ömrü üzerinden ayrılmalıdır.

Brüt Yöntemin Uygulaması şöyledir:

- Cari Değer = Düzeltilmemiş Brüt Değer (+/-) Değerdeki Değişme
- Değerleme Katsayısı = Düzeltilmiş Brüt Değer / Düzeltilmemiş Brüt Değer
- Birikmiş Amortisman Düzeltmesi = Birikmiş Amortisman x Değerleme Katsayısı
- Ayrılacak Amortisman = Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Net yöntemde ise, birikmiş amortismanlar değerlendirme katsayısı ile düzeltilir. Yeni ayrılacak amortisman ise, gerçeğe uygun değer (düzeltilmiş) üzerinden ayrılır. Amortisman varlığın kalan faydalı ömrü üzerinden ayrılır.

Net Yöntemin Uygulaması şöyledir:

- Değerleme Katsayısı = Düzeltilmiş Brüt Değer / Düzeltilmemiş Brüt Değer

- Net Değer = Brüt Değer – Birikmiş Amortismanlar
- Değer Farkının Bulunması = Düzeltmeden Önceki Net Değer - Düzeltmeden Sonraki Net Değer
- Birikmiş Amortisman Düzeltmesi = Birikmiş Amortisman x Değerleme Katsayısı
- Ayrılacak Amortisman = Düzeltilmiş Brüt Değer x Amortisman Oranı

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. (TMS 16, md.36)

Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. (TMS 16, md.38)

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. (TMS 16, md.39)

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır. (TMS 16, md.40)

Yabancı para ile edinilen maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeline göre aktifleştirme yapıldı ise, TMS 21 kur değişiminin etkileri standardı madde 21 ve 23'e göre, maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede aktifleştirme tarihindeki kur ile, sonraki dönemlerde ise gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kuru kullanılarak ölçülür.

Değer düşüklüğü olması durumunda ise, TMS 21 kur değişiminin etkileri standardı madde 25' e göre, duran varlığın döviz cinsinden tutarında azalış yok ise ortaya çıkan fark kur kar veya zararında muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. (TMS 21, md.31)

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz. (TMS 16, md.41)

Maddi Duran Varlıklar standardında bir işletmenin vergi kanunlarında öngörülmeyen bir yeniden değerlendirme yapmış olması halinde varlıklarının yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri üzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eşit olan yeniden değerlendirme fonunu her yıl dağıtılmamış kârlara aktarıp aktarmayacağı konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Eğer işletme böyle bir aktarma yaparsa, aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış kârlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde hareket edilir. (TMS 12, md.64)

Vergisel açıdan yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan bir varlık daha önce ticari muhasebede yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa veya bu varlık daha sonraki bir dönemde ticari muhasebe açısından da yeniden değerlemeye tabi tutulacaksa, hem yeniden değerlemenin hem de vergiye esas değerdeki düzeltmenin vergisel etkisi bu işlemin olduğu dönemin özkaynağına borç veya alacak olarak kaydedilir. Ancak, vergisel

açından yapılan yeniden değerlendirme ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede ileride bir yeniden değerlendirme yapılması beklenmiyorsa, vergiye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi kar ya da zararda muhasebeleştirilir. (TMS 12, md.65)

Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması:

Maddi Duran Varlıklarda Amortismanın Konusu:

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. (TMS 16, md.43)

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. (TMS 16, md.44)

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir. (TMS 16, md.45)

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir. (TMS 16, md.46)

Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir. (TMS 16, md.47)

VUK' da amortisman 313. Madde' de İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269. Maddeye göre gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ve demirbaşlar olarak tanımlanmıştır. Aynı madde amortismanına konu edilmeyerek gider yazılabilecek küçük demirbaş sınırını (2019 yılı için 1.200,00 TL) belirtmektedir. 314. Madde' de ise,

arazilerin amortismanına tabi olmadığı ancak üzerinde yol ve hakların amortismanına tabi olduğu bahsedilmiştir.

333, 365, 339, 399, 439, 458 nolu VUK genel tebliğleri elektrik piyasası faaliyetlerine ilişkin maddi duran varlıkların amortisman süreleri ve oranları ile ilgili düzenlemeler içermektedir.

Maddi Duran Varlıklarda Amortismanların Giderleştirilmesi:

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. (TMS 16, md.48)

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. (TMS 16, md.49)

Amortismanına Tabi Tutar Ve Amortisman Dönemi:

Amortismanına tabi tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Kalıntı değer, bir maddi duran varlığın tahmini yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması durumunda elde edeceği değeri ifade eder. Yararlı ömür ise, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. (TMS 16, md.6)

Amortisman uygulamasında paranın zaman değeri göz önünde bulundurulur. Bunun sonucunda amortismanına tabi tutar, kalıntı değerinin bugünkü değeri dikkate alınarak hesaplanır.

$$\text{Amortismanına Tabi Tutar} = \text{Maliyet} - \text{Kalıntı Değerinin Bugünkü Değeri}$$

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır: (TMS 16, md.56)

- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir. (TMS 16, md.57)

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. (TMS 16, md.51)

Bu durumda, kalıntı değer ve faydalı ömür tahmininde değişiklik olması durumunda geçmiş dönem finansal tablolarda düzeltme yapılmayacaktır. İlgili değişiklik gelecek dönemleri etkileyecektir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. (TMS 16, md.50)

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir

varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz. (TMS 16, md.52)

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir. (TMS 16, md.53)

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur. (TMS 16, md.54)

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda başlar. (TMS 16, md.55)

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. (TMS 16, md.58)

Araziler için yeniden değerlendirme modeli seçilmesi durumunda, arazide meydana gelecek değer artışı binanın maliyetini etkilemeyecek, ayrılan amortismanı değiştirmeyecektir.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır. (TMS 16, md.59)

Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yöntemi:

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. (TMS 16, md.60)

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. (TMS 16, md.61)

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır. (TMS 16, md.62)

Varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılatı esas alan bir amortisman yöntemi uygun değildir. Varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılat, genellikle varlığın ekonomik yararlarının tüketimi dışındaki etkenleri yansıtır. Örneğin hasılat; diğer girdiler ve işlemlerden, satış faaliyetlerinden ve satış hacimleri ve fiyatlarındaki değişikliklerden etkilenir. Hasılatın fiyat bileşeni, varlığın tüketim şekliyle ilgisi olmayan enflasyon tarafından etkilenebilir. (TMS 16, md.62A)

Maddi duran varlıklar standardı amortisman yönteminde sınırlayıcı değildir. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtacak bir amortisman yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemler olabileceği gibi farklı yöntemlerde olabilir.

Kullanılabilecek amortisman hesaplama yöntemleri şunlardır;

Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri ve tahmin edilen faydalı ömrü aynı kaldığı sürece her yıl eşit tutarlarda ve oranda amortisman ayrılarak muhasebeleştirilmektedir. Amortisman hesaplaması aşağıdaki formüle göre yapılmaktadır.

- Amortisman Oranı = 1/ Ekonomik Ömür
- Amortisman Tabi Tutar = Maliyet Değeri – Kalıntı Değer
- Amortisman Tutarı = Amortisman Tabi Tutar x Amortisman Oranı' dır.

Üretim Miktarı Yöntemi: Bu yöntemde, varlığın yıpranması ile kullanımı arasında bağ kurulur. Varlığın amortismanı yıllara göre değil kullanım miktarına göre amortisman ayrılarak muhasebeleştirilir. Amortisman hesaplaması aşağıdaki formüle göre yapılmaktadır.

- Amortisman Oranı = (Maliyet Değeri – Kalıntı Değer) / Tahmini Üretim Miktarı
- Amortisman Tutarı = Üretim Miktarı x Amortisman Oranı

Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bu yöntemde, normal amortisman oranının iki katı alınır ve her yıl için ayrılan amortismanlar defter değerinden düşülerek kalan defter değeri bu oran ile çarpılır. Son yıl kalan tutarın tamamı amortisman olarak belirlenir. Amortisman hesaplaması aşağıdaki formüle göre yapılmaktadır.

- Amortisman Tabi Tutar = Dönem Başı Defter Değeri x (Normal Amortisman Oranı x2)

Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü:

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini, değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler. (TMS 16, md.63)

Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Tazminatı:

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir. (TMS 16, md.65)

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar

için sonradan yapılan satınalma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir: (TMS 16, md.66)

- Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

Maddi Duran Varlıkları Bilanço Dışı Bırakma:

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır: (TMS 16, md.66)

- Elden çıkarıldığında,
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. (TMS 16, md.68)

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihi TFRS 15'teki, bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. (TMS 16, md.69)

İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir. Bir

maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir. (TMS 16, md.70-71)

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayba dâhil edilecek bedel, TFRS 15' deki işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç ya da kayba dâhil edilen tahmini bedelde meydana gelen sonraki değişimler, TFRS 15'in işlem bedelindeki değişimlere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir. (TMS 16, md.72)

EK-4

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü:

Standardın Amacı:

Bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. (TMS 36; md.1)

Standardın Kapsamı:

Bu standarda göre değer düşüklüğüne uğrayabilecek varlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Şahin, 2010, 91)

- Araziler,
- Binalar,
- Makine ve Ekipmanlar,
- Maliyet Değeri ile Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- Şerefiye,
- Şubeler ve Ortaklıklardaki Yatırımlar,
- TMS-16 ve TMS-38'e Göre Yeniden Değerlenmiş Tutarlar Üzerinden İzlenen Varlıklar.

Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi Ve Test Zamanı:

Standarda göre; varlıkların defter değeri, bunların geri kazanılabilir değerini aşılıyor ise varlıklarda değer düşüklüğü vardır. İki değer arasındaki fark değer düşüklüğü zararıdır. Bu zarar Kayda alınmalı ve raporlanmalıdır. (TMS 36, Amaç)

Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili

varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder. (TMS 36, md.9) Eğer varlıklarda bir değer düşüklüğü söz konusu ise işletme varlığın defter değerini gerçeğe uygun değerine indirmelidir. İşletmeler için varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğine dair bazı belirtiler söz konusudur. Bu belirtiler, işletme dışı bilgi kaynakları ve işletme içi bilgi kaynakları olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

İşletme dışı bilgi kaynakları: (TMS 39; md.12)

- Dönem içinde varlığın gerçeğe uygun değerinin, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olduğuna dair gözlemlenebilir göstergeler vardır.
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları: (TMS 39; md.12)

- Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.
- İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçümü:

Daha önce tanımlandığı gibi geri kazanılabilir tutar, “Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.” (TMS 39, md.18)

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı mümkün olduğunca varlık düzeyinde tespit edilir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda, bir varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı tespit edilmelidir. (TMS 39, md.20)

Aşağıdaki durumlarda bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesi mümkün olmayabilir.

- Varlığın tahmini kullanım değeri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın değildir,
- Varlık, diğer varlıklara ilişkin nakit akımlardan büyük ölçüde bağımsız nakit girişler yaratmaz.

Bir varlık bağımsız nakit girişleri yaratmasa dahi, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden yüksek olması durumunda, varlık, değer düşüklüğüne uğramamış olacağı için, söz konusu varlığın nakit girişi yaratan biriminin belirlenmesine gerek yoktur.

Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi:

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden daha düşük bir durumda ise defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir ve geri kazanılabilir tutarı aşan defter değeri değer düşüklüğü zararı olarak kayıtlara alınır. Standart değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde bazı gruplar itibari ile sınıflandırma yapmıştır. Bu gruplama aşağıdaki gibidir.

- Maliyet bedeli ile izlenen varlıklarda değer düşüklüğü,

- Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş varlıklarda değer düşüklüğü,
- Nakit yaratan birimlerde değer düşüklüğü,
- Şerefiyede değer düşüklüğü.

Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararının Muhasebeleştirilmesi:

Duran varlıklarda doğan değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinde iki durum birbirinden farklılaştırılarak incelenmesi doğru olacaktır. (TMS 39, md.60-61)

- Duran varlığın maliyet bedeli ile izleniyor olması durumunda, aktifin değeri azaltılırken, gelir tablosu hesaplarına ise zarar yazılır.
- Duran varlığın yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden izleniyor olması durumunda, eğer değer düşüklüğü zararı tespit edilmiş ise maddi duran varlık yeniden değerlendirme artış fonunda rakam bulunuyor ise zarar bu hesaptan karşılanacak, bulunan değer fazla ise kalan tutar gelir tablosunda zarar yazılacaktır.

Değer düşüklüğünde amortisman uygulaması ise, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeline göre farklılık göstermektedir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir. (TMS 39, md.63)

Maliyet bedeli ile izlenen duran varlıklarda dönemin amortisman gideri değer düşüklüğü testi yapılmadan önceki değer üzerinden hesaplanır. Değer düşüklüğü tespiti sonucu belirlenen yeni değer varlığın net defter değeri geri kazanılabilir değerine getirilir daha sonraki dönemlerde hesaplanacak amortisman gideri yeni defter değeri üzerinden varlığın kalan yararlı ömrü dikkate alınarak hesaplanır.

Değer düşüklüğü aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Değer Düşüklüğü Zararı = Defter Değeri – Geri Kazanılabilir Tutar

Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi:

Bir işletme, şerefiyeden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder. (TMS 39, md.110)

Şerefiyeden başka bir varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını değerlendirirken, işletme, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır: (TMS 39, md.111)

İşletme dışı bilgi kaynakları

- Dönem içinde varlığın değerinin önemli ölçüde arttığına dair göstergeler vardır.
- Dönem içerisinde, işletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumlu etkisi olan önemli değişiklikler gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları azalmış olup, söz konusu azalışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarının büyük ölçüde arttırması muhtemeldir.

İşletme içi bilgi kaynakları

- İşletmede, varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yönetimini etkileyecek, önemli olumlu değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler, dönem içerisinde varlığın performansını arttırmak veya iyileştirmek amacıyla katlanılan maliyetler veya varlığın ait olduğu faaliyetin yeniden yapılandırılmasını içerir.
- İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğu veya olacağına ilişkin kanıt bulunmaktadır.

Şerefiye haricinde, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece, anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının

muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir. (TMS 39, md.114)

Şerefiye haricinde, bir varlık için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının daha fazla mevcut olmayabileceğinin veya azalmış olabileceğinin bir belirtisinin bulunması durumunda, varlık için hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese dahi, geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin veya kalıntı değerinin ilgili varlığın tabi olduğu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerektiğini gösterebilir. (TMS 39, md.113)

Şerefiye haricindeki bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşmaz. (TMS 39, md.117)

Şerefiye haricindeki bir varlığın defter değerinde, önceki dönemlerde ilgili varlık için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerinin üzerindeki bir artış, yeniden değerlemedir. Böyle bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, işletme varlığın tabi olduğu Standardı uygular. (TMS 39, md.118)

Yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan, yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak, iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlenmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 39, md. 120)

Varlık, diğer bir Standarda (örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardında yer alan yeniden değerleme yöntemine) göre yeniden değerlenmiş bir tutardan izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer Standarda göre yeniden değerleme artışı olarak dikkate alınır. (TMS 39, md.119)

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter

değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir. (TMS 39, md.121)

EK-5

Türk Muhasebe Standardı (TMS) 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının açıklanması:

Standardın Amacı ve Kapsamı:

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu Standart uygulanır. (TMS 20, md.1)

Bu Standart aşağıdaki konuları kapsamaz: (TMS 20, md.2)

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;
- İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir;
- Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri.

Standartta Geçen Kavramlar:

Devlet yardımı: Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu Standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez. (TMS 20, md.3)

Devlet teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz. (TMS 20, md.3)

Bazı hallerde devlet teşvikleri; destek, sübvansiyon veya prim olarak da adlandırılır. (TMS 20, md.6)

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi:

Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz: (TMS 20, md.7)

- Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi ve
- Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi.

Devlet teşviki, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşvikin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşvikinin fiilen elde edilmesi, teşvike ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez. (TMS 20, md.8)

Devlet teşvikinin elde edilme şekli, teşvikin muhasebeleştirilme yöntemini etkilemez. Buna göre, devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir. (TMS 20, md.9)

Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviki olarak kabul edilir. (TMS 20, md.10)

Devletten piyasa faiz oranının altındaki bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviki olarak kabul edilir. Bu kredi, TFRS 9 Finansal Araçlar' a göre finansal tablolara alınır ve ölçülür. Piyasa faiz oranının altındaki orandan elde edilen fayda, kredinin TFRS 9'a uygun olarak belirlenen ilk defter değeri ile elde edilen tutar arasındaki fark olarak ölçülür. Söz konusu fayda, bu Standarda göre muhasebeleştirilir. Krediden sağlanan fayda ile karşılanması planlanan maliyetlerin belirlenmesinde, yerine getirilen veya yerine getirilmesi gereken şartlar ve mükellefiyetler göz önünde bulundurulur. (TMS 20, md.10A)

Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, bunlara ilişkin koşullu borç ve koşullu varlıklar, karşılıklar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilir. (TMS 20, md.11)

Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılır. (TMS 20, md.12)

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: (TMS 20, md.13)

- Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve
- Teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı”dır.

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır: (TMS 20, md.14)

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir,
- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır: (TMS 20, md.15)

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve

- Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk uygun değildir ve yalnızca tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir. (TMS 20, md.16)

Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviki ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir. Böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri, ilgili harcamaların finansal tablolara yansıtıldığı dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. (TMS 20, md.17)

Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşvikinin, binanın ömrü boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır. (TMS 20, md.18)

Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşvikin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşvikin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir. (TMS 20, md.19)

Önceden gerçekleşmiş gider veya zararları karşılamak ya da işletmeye gelecekte herhangi bir maliyet gerektirmeksizin acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Bazı durumlarda, devlet teşvikleri işletmenin belirli harcamaları

üstlenmesini teşvik etmek yerine, acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilebilir. Bu tür teşvikler belirli bir işletmeyle sınırlandırılabilir ve aynı durumdaki tüm işletmelere tanınmayabilir. Bu durumlar işletmenin teşvike hak kazandığı dönemde teşvikin, etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gereken açıklamalar ile birlikte, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesine olanak sağlayabilir. (TMS 20, md.20-21)

Bir devlet teşvikine, geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış olabilir. Bu tür teşvikler finansal tablolara olan etkisinin açıkça anlaşılabilmesi için gerekli açıklamalar ile birlikte, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin kâr ya da zararında muhasebeleştirilir. (TMS 20, md.22)

Bir devlet teşviki, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşvikin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir. (TMS 20, md.23)

Varlıklara İlişkin Teşviklerde Muhasebeleştirme:

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir. (TMS 20, md.24)

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir: (TMS 20, md.25-27)

- Teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.
- Teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

Varlıkların satın alımı ve ilgili teşviklerin elde edilmesi işletmenin nakit akımında önemli hareketlere sebep olabilir. Bu nedenle ve varlıklara yapılan yatırım tutarının gösterimini sağlamak amacıyla, bu tür hareketler genellikle, finansal durum tablosu

(bilanço) sunumu sırasında teşvikin ilgili varlıktan indirilip indirilmediğine bakılmaksızın, nakit akım tablosunda ayrı kalemler olarak gösterilir. (TMS 20, md.28)

Gelire İlişkin Teşviklerde Muhasebeleştirme:

Gelire ilişkin teşvikler kâr veya zararın bir parçası olarak ayrı bir şekilde veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir. (TMS 20, md.29)

İlk yöntemi destekleyenler gelir ve gider kalemlerinin netleştirilmesinin uygun olmadığını ve teşvikin giderden ayrıştırılmasının teşviklerle ilişkisi olmayan diğer giderlerle karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırdığını savunmaktadır. İkinci yöntemde ise, teşvikin olmaması durumunda işletme tarafından ilgili giderlerin yapılmayabileceği, dolayısıyla da giderler ile teşvikten doğan gelirin netleştirilmemesinin uygun bir sunum olmayacağı ileri sürülmektedir. (TMS 20, md.30)

Her iki yöntem de gelirlere ilişkin teşviklerin sunumu açısından kabul edilebilir yöntemlerdir. Finansal tabloların tam anlaşılması amacıyla teşvike ilişkin açıklamalar gereklidir. Teşvikin, ayrıca gösterilmesi gereken herhangi bir gelir veya gider kalemi üzerindeki etkisinin kamuya açıklanması genellikle uygundur. (TMS 20, md.31)

Devlet Teşviklerinin Geri Ödenmesi:

Geri ödenmesi gereken devlet teşvikleri, bir muhasebe tahmininin değiştirilmesi olarak muhasebeleştirilir. Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesini gerektiren durumlarda, ilgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır. (TMS 20, md.32-33)

Devlet Yardımları:

Devlet yardımı, belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu Standart kapsamındaki devlet yardımları; gelişmekte olan bölgelerde altyapı sağlanması veya rakipler üzerine ticari kısıtlamalar getirilmesi gibi genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle sadece dolaylı olarak sağlanan faydaları içermez. (TMS 20, md.3)

Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilir. Yardımın amacı, bir işletmeyi devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı birtakım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir. Bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden ötürü önemli olabilir. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkinci olarak, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır. (TMS 20, md.4-5)

Yukarıda belirtilen devlet teşvikleri tanımını dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen devletle yapılan işlemleri kapsar. Ücretsiz teknik yardım, pazarlama önerileri veya garanti sağlama gibi yardımlar, kendilerine bir değer atfedilemeyen yardımlara örnektir. İşletmenin satışlarının bir bölümünün devlet satın alma politikası ile garanti edilmesi işletmenin normal ticari işlemlerinden ayrıştırılması mümkün olmayan devlet yardımlarına bir örnektir. Fayda sağladığı kesin olmakla birlikte devlet yardımlarının normal ticari faaliyetlerden ayrıştırılması nesnel verilere dayanılarak yapılamayabilir. (TMS 20, md.34-35)

Yukarıda örneklenen faydaların önemli boyutta olması durumunda, finansal tablolarının yanıltıcı olmaması için devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır. (TMS 20, md.36)

Bu standart kapsamında devlet yardımları genel ulaşım ve iletişim şebekesi iyileştirilmesi ile sulama veya su tesisatı döşeme gibi tüm topluma fayda sağlamak için sürekli bir şekilde verilen hizmetleri kapsamaz. (TMS 20, md.38)

EK-6

Türk Muhasebe Standardı (TMS) 2 Stoklar Standardı:

Standardın Amacı:

Bu Standardın amacı, stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektir.

Standardın Kapsamı:

Bu Standart, aşağıdakiler tarafından elde tutulan stokların ölçümüne uygulanmaz:
(TMS 2, md.3)

- a. Belirli sektördeki yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülmesi halinde; tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin üretimini yapanlar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçüldüğünde, bu değerde meydana gelen değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır.
- b. Stoklarını, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçen emtia alım satımına aracılık edenler. Bu tür stoklar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüldüğünde, bu değerde meydana gelen değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır

TMS 2 madde 3/a paragrafında belirtilen stoklar, üretimin belirli aşamalarında net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülür. Bu durum örneğin; tarımsal mahsulün hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve bunların satışının bir forward sözleşmesi veya devlet garantisıyla güvence altına alındığı durumlarda veya aktif bir piyasanın bulunduğu ve malın satılmama riskinin göz ardı edilebilir olduğu durumlarda ortaya çıkar. Bu stoklara bu Standardın sadece ölçüm hükümleri uygulanmaz. (TMS 2, md.4)

Enerji üretimi yapan şirketlerde, yenilenebilir enerji yatırımlarına devlet güvencesi ve sabit fiyatın bulunması ve enerji satışı ile ilgili organize bir piyasanın bulunması ve üretilen enerjinin satılmama riski bulunmaması nedeniyle TMS 2 Stoklar standardının ölçüm hükümleri uygulanmaz.

Stok Maliyetlerinin Hesaplanması:

Stokların maliyeti; (TMS 2, md.10)

- Tüm satın alma maliyetlerini,
- Dönüştürme maliyetlerini ve
- Stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir

Dönüştürme Maliyetleri:

Stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi, üretim birimleriyle doğrudan ilişkili olan maliyetleri içerir. Bu maliyetler ayrıca hammaddenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden, sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri, fabrika binası ve teçhizatının amortismanı ve bakım-onarımı ile fabrikanın yönetim ve idaresiyle ilgili maliyetler gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan endirekt üretim maliyetleridir. Değişken genel üretim giderleri ise, endirekt hammadde ve endirekt işçilik giderleri gibi, üretim miktarıyla doğru orantılı veya yaklaşık olarak doğru orantılı bir şekilde değişen endirekt üretim maliyetleridir. (TMS 2, md.12)

Sabit genel üretim giderleri, üretim tesislerinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine dağıtılır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında bu üretim düzeyi de kullanılabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel gider miktarı, düşük üretim düzeyi veya atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel gider miktarı düşer ve böylece stoklar maliyet değerini aşan bir değer üzerinden ölçülmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. (TMS 2, md.13)

Maliyet Ölçüm Teknikleri:

Fiili maliyetler stokların maliyetinin belirlenmesinde temel alınmaktadır.

Sonuçların maliyete yakın olması durumunda, kolaylık sağlaması amacıyla, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi, stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler kullanılabilir. Standart maliyetler; hammadde ve malzemenin, işçiliğin, etkinliğin ve kapasite kullanımının normal düzeylerini dikkate alır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. (TMS 2, md.21)

Stok Maliyet Hesaplama Yöntemleri:

Stokların değerlendirilmesinde ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir. Benzer niteliklere ve işletme açısından benzer kullanıma sahip bütün stoklar için, aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Niteliği veya kullanımı farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. (TMS 2, md.21)

FIFO yöntemi; ilk satın alınan veya üretilen stok kalemlerinin ilk olarak satıldığını ve bunun sonucunda dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınan veya üretilen kalemler olduğunu varsayar. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ise, her bir stok kaleminin maliyeti; dönem başındaki benzer kalemlerin maliyetleri ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer kalemlerin maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması alınarak belirlenir. Ağırlıklı ortalama, işletmenin koşullarına bağlı olarak, dönemsel olarak veya işletmeye stok girişi oldukça hesaplanabilir. (TMS 2, md.27)

Stokların Elden Çıkarılması:

Stoklar satıldığında, bunların defter değeri, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Stokları net gerçekleşebilir değere indirgeyen tutarlar ile stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirgemenin veya kayıpların meydana geldiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Net gerçekleşebilir değer artışı dolaylı iptal edilen indirgeme tutarı, bu işlemin gerçekleştiği dönemde, gider olarak finansal tablolara yansıtılan stok tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara yansıtılır. (TMS 2, md.34)

Genellikle satışların maliyeti olarak ifade edilen ve dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı, satılmış olan stokların ölçümüne daha önce dâhil edilmiş maliyetlerden, dağıtılmamış genel üretim giderlerinden ve normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetlerinden oluşur. İşletmeye özgü durumlar; dağıtım maliyetleri gibi diğer tutarlarında, dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarına dâhil edilmesini gerektirebilir. (TMS 2, md.38)

EK-7.**Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat****Standardın Amacı:**

Bu Standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir. (TFRS 15, md.1)

Standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır. İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı, kolaylaştırıcı uygulamalar da dâhil olmak üzere, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygular. Müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörür. Bununla birlikte, benzer özelliklere sahip sözleşmelerden oluşan bir portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, portföye dâhil her bir sözleşmeye uygulanmasına nazaran önemli ölçüde farklılaşmayacağına dair makul bir beklentisi varsa, işletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, bu Standardı söz konusu portföye uygulayabilir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanır. (TFRS 15, md.2-4)

Standardın Kapsamı:

İşletme bu Standardı, aşağıdakiler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular: (TFRS 15, md.5)

- TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar,
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar,
- TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar,

- TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler.

İşletme bu Standardı bir sözleşmeye ancak sözleşmenin karşı tarafı bir müşteri ise uygular. Müşteri, işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır. (TFRS 15, md.6)

Standartta Geçen Tanımlar:

Standartta geçen tanımlar şu şekildedir. (TFRS 15, EK A)

Sözleşme varlığı: İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.

Sözleşme yükümlülüğü: İşletmenin müşteriden tahsil ettiği bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.

Edim yükümlülüğü: Aşağıdakilerden herhangi birinin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki bir taahhüttür:

- Farklı bir mal veya hizmet ya da
- Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet.

Tek başına satış fiyatı (bir mal veya hizmetin): İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye ayrı olarak satmış olması halinde talep edeceği fiyattır.

İşlem bedeli (müşteriyle yapılan bir sözleşmenin): İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç).

Hasılatın Muhasebeleştirilmesi:

Sektörler arası farklı uygulamaları kaldırmak ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla, hasılatın muhasebeleştirilmesinde yeni bir model ileri sürmüştür. Bu model beş aşamadan oluşmaktadır. (TFRS 15, md.7)

- Sözleşmenin Belirlenmesi
- Sözleşme Edim Yükümlülüklerinin belirlenmesi,
- Sözleşme fiyatının belirlenmesi,
- Sözleşme fiyatının yükümlülüklerle dağıtımı ve
- Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

Bir sözleşme aşağıdaki kriterleri içermelidir. (Kılıç, 2017, 20)

- Müşteriyle anlaşılan ürün ve hizmetlerin onayı ve taahhüdü,
- Partilerin haklarının tanımlanması,
- Ödeme dönemlerinin tanımlanması,
- Sözleşme ticari mal içermesi.

İşletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi bu Standart kapsamında muhasebeleştirir: (TFRS 15, md.9)

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir.
- İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir.

İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde varlık devredilmiş olur. (TFRS 15, md.31)

Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır: (TFRS 15, md.35)

- İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
- İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi veya
- İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının

İşletme işlem bedelini tespit etmek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini dikkate alır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir. (TFRS 15, md.47)

Vadeli Satışlarda Muhasebeleştirme

Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması, müşteriye veya işletmeye, mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar. Bu koşullarda sözleşme önemli bir finansman bileşeni içermektedir. Önemli bir finansman bileşeninin mevcudiyeti için, finansman taahhüdünün sözleşmede açıkça belirtilmiş olması veya sözleşmenin taraflarınca mutabık kalınan ödeme şartlarından zımnen anlaşılıyor olması fark etmez. (TFRS 15, md.60)

Önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. İşletme sözleşmenin bir finansman bileşeni içerip içermediğini ve finansman bileşeninin sözleşme açısından belirgin olup

olmadığını değerlendirirken, aşağıdakilerin her ikisi de dâhil olmak üzere, ilgili tüm durum ve şartları göz önünde bulundurur: (TFRS 15, md.61)

- a. Varsa, taahhüt edilen bedel ile taahhüt edilen mal veya hizmetlerin nakit satış bedeli arasındaki fark ve
- b. Aşağıdakilerin birleşik etkisi:
 - İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşterisine devrettiği zaman ile müşterinin bu mal veya hizmetler karşılığı ödeme yaptığı zaman arasında geçmesi beklenen sürenin uzunluğu ve
 - İlgili piyasada yaygın olan faiz oranları.

Vadeli farkının hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır.

$$\frac{A}{(1+N)^{t/360}} - A$$

- A = Tutar
- n = İskonto Oranı
- t = Vadeye Kalan Gün

Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, sözleşmenin başlangıcında, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir. (TFRS 15, md.63)

İşletme, finansmanın etkilerini (faiz gelirleri veya giderlerini) müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasılatı ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunar. Faiz gelirleri ve faiz giderleri, müşteri ile yapılan sözleşmenin bir sözleşme varlığı (veya alacağı) veya bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi ölçüsünde finansal tablolara alınır. (TFRS 15, md.65)

Taraflardan biri sözleşmeyi yerine getirdiğinde, işletmenin edimi ile müşterinin ödemesi arasındaki ilişkiye bağlı olarak, işletme, sözleşmeyi bir sözleşme varlığı veya sözleşme yükümlülüğü olarak finansal durum tablosunda gösterir. İşletme bedele ilişkin koşulsuz haklarını bir alacak olarak ayrı şekilde gösterir. (TFRS 15, md.105)

İşletme, bir mal veya hizmeti müşteriye devretmeden önce, söz konusu müşterinin bedeli ödemesi veya işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkının (başka bir ifadeyle, bir alacağının) bulunması durumunda, sözleşmeyi ödemenin yapıldığı veya ödemenin

vadesinin geldiği tarihte (hangisi erken ise o esas alınmak kaydıyla) bir sözleşme yükümlülüğü olarak gösterir. Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsil etmeye hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür. (TFRS 15, md.105)

Bir alacak, işletmenin bedeli koşulsuz olarak alma hakkıdır. Bedeli alma hakkı, bedelin tahsilinin sadece bir vadeye bağlı olması halinde koşulsuz olur. (TFRS 15, md.108)

ÖZ GEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Şükrü DÜMENLİ
Doğum Yeri : DENİZLİ
Doğum Tarihi : 14.04.1986
E-posta : sukrudumenli@yandex.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Şehit Öğr. Yusuf Batur EML – Yapı Ressamlığı (2001 - 2004)
Önlisans : Pamukkale Üniversitesi – Dış Ticaret (2008 – 2010)
Lisans : Anadolu Üniversitesi – Maliye (2006 – 2011)
Yabancı Dil ve Düzeyi: İngilizce Temel Düzey

İŞ DENEYİMİ : Bozalioğlu Yapı Tasarım (12.2017 – Halen)
: Halil Pekdemir Çiftliği (08.2016 – 10.2017)