
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 32

(DMS 32)

HİZMET İMTİYAZ SÖZLEŞMELERİ

RG 7 Mayıs 2014 / 28993

Amaç

1. Bu standardın amacı; imtiyaz veren bir kamu kurum veya kuruluşunun taraf olduğu hizmet imtiyaz sözleşmelerinin muhasebeleştirilme ilke ve esaslarını belirlemektir.

Kapsam

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kamu kurum veya kuruluşu, hizmet imtiyaz sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.

3. Bu standart kapsamındaki sözleşmeler, hizmet imtiyaz varlığıyla imtiyaz veren taraf adına kamu hizmetlerini sağlayan işletmeciyi kapsar.

4. Kamu hizmetlerinin verilmesini içermeyen sözleşmeler ile varlığın imtiyaz veren tarafından kontrol edilmediği, hizmet ve yönetim unsurları içeren sözleşmeler bu standardın kapsamı dışındadır (örneğin; dışarıdan hizmet alımı, hizmet sözleşmeleri veya özelleştirme gibi).

5. Bu standart, işletmecinin muhasebeleştirme işlemlerini düzenlemez.

Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler, bu standartta belirtilen anlamları ile kullanılmaktadır:

Bağlayıcı Sözleşme:

Sözleşmeler ve taraflara bir sözleşmeymiş gibi benzer hak ve yükümlülükler veren diğer düzenlemelerdir.

Hizmet İmtiyaz Sözleşmesi:

İmtiyaz veren ile işletmeci arasındaki;

- 1) İşletmecinin, belirlenmiş bir süre için imtiyaz veren adına kamu hizmetlerini sağlamak amacıyla hizmet imtiyaz varlığını kullandığı ve
- 2) Hizmet imtiyaz sözleşmesi süresince sunduğu hizmetlerin karşılığının işletmeciye ödendiği,

bağlayıcı sözleşmedir.

Hizmet İmtiyaz Varlığı:

Hizmet imtiyaz sözleşmesinde yer alan kamu hizmetlerini sağlamak amacıyla kullanılan bir varlıktır ve bu varlık;

- 1) İşletmecinin inşa ederek, geliştirerek veya üçüncü bir taraftan edinerek temin ettiği ya da hâlihazırda mevcut olan bir varlığını ya da,
- 2) İmtiyaz verenin hâlihazırda mevcut olan bir varlığını veya mevcut olan bir varlığına yapılan iyileştirmeyi,

ifade eder.

İmtiyaz Veren:

İmtiyazlı hizmet sunumuna konu varlığın kullanma hakkını işletmeciye veren kamu kurum veya kuruluşudur.

İşletmeci:

İmtiyaz verenin kontrolüne tabi hizmet imtiyaz varlıklarını kullanarak kamu hizmetlerini sunan özel sektör birimidir.

Hizmet İmtiyaz Varlığının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

7. İşletmecinin temin ettiği bir varlık ve imtiyaz verenin mevcut varlığında yapılan iyileştirme, aşağıdaki koşulların birlikte sağlanması durumunda imtiyaz veren tarafından hizmet imtiyaz varlığı olarak muhasebeleştirilir:

- 1) İmtiyaz veren; işletmecinin bu varlıkla hangi hizmetleri, kime ve hangi fiyatla sunmak zorunda olduğunu kontrol ediyor veya düzenliyor,
- 2) İmtiyaz veren; sözleşme süresi sonunda varlıkta kalan önemli paylarını sahiplik, yararlanma yetkisi ya da farklı bir şekilde kontrol ediyorsa.

8. Bu standart, tüm faydalı ömrü hizmet imtiyaz sözleşmesinde geçen varlıklar için imtiyaz verenin hizmet imtiyaz varlığıyla işletmecinin hangi hizmetleri, kime hangi fiyatla vermek zorunda olduğunu kontrol ettiği veya düzenlediği durumlarda uygulanır.

9. İmtiyaz veren, mevcut varlıkları dışındaki hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilen bir varlığı, hizmet imtiyaz varlığı olarak başlangıçta gerçeğe uygun değeriyle kaydeder.

10. İmtiyaz verenin mevcut varlığı, hizmet imtiyaz varlığı olarak kaydedilme koşullarını karşıladığı durumlarda hizmet imtiyaz varlığı olarak yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırılmış hizmet imtiyaz varlığı ilgisine göre maddi duran varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar hakkındaki standartlara tabidir.

11. İlk muhasebeleştirme veya yeniden sınıflandırmadan sonra hizmet imtiyaz varlıkları ilgisine göre maddi duran varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar hakkındaki standart hükümlerine göre ayrı bir varlık sınıfı olarak açıklanır.

Yükümlülüklerin Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

12. İmtiyaz veren, bir hizmet imtiyaz varlığını kaydettiği zaman karşılığında yükümlülük kaydını da yapar. İmtiyaz verenin mevcut bir varlığının bir hizmet imtiyaz varlığı olarak yeniden sınıflandırıldığı durumlarda ise işletmeci tarafından yerine getirilen ek yükümlülükler haricinde yükümlülük muhasebeleştirilmez.

13. Hizmet imtiyaz varlığının başlangıçta ölçülen gerçeğe uygun değeriyle yükümlülük tutarı eşittir. Yükümlülük tutarı, imtiyaz verenden işletmeciye ya da işletmeciden imtiyaz verene verilen herhangi bir bedele (örneğin; nakit) göre uyarlanır.

14. Muhasebeleştirilen yükümlülüğün niteliği, imtiyaz veren ile işletmeci arasında alınıp verilen bedele bağlıdır. İmtiyaz veren tarafından işletmeciye verilecek edim, bağlayıcı sözleşmenin hükümlerine göre ve gerektiğinde sözleşme hukukuna göre belirlenir.

15. İmtiyaz veren, hizmet imtiyaz varlığı karşılığında işletmeciye aşağıdaki yöntemlerin herhangi bir bileşimiyle ödeme yapabilir:

- 1) Mali yükümlülük modeli; İşletmeciye nakdi ödeme yapmak,
- 2) Bir hakkın devredilmesi modeli; İşletmeciye diğer yöntemlerle ödeme yapmak;
 - i. İşletmeciye, hizmet imtiyaz varlığını kullanacak üçüncü taraflardan gelir elde etme hakkını devretme ya da
 - ii. Gelir getiren diğer bir varlığa erişim hakkını işletmeciye verme (örneğin; imtiyaz verenin kullandığı hastanenin ticari bir bölümü ya da bir kamu tesisinin yakınındaki özel otopark tesisleri).

Mali Yükümlülük Modeli

16. İmtiyaz veren; bir hizmet imtiyaz varlığının yapımı, geliştirilmesi, edinimi ya da iyileştirilmesi karşılığında işletmeciye nakit veya diğer bir mali varlıkla koşulsuz ödeme yapmak zorunda olduğu durumlarda, varlığın karşılığında mali bir yükümlülük kaydeder.

17. İmtiyaz verenin işletmeciye;

- 1) Belirlenmiş ya da belirlenebilir bir tutarı ya da
- 2) İşletmeciye yapılacak ödeme, hizmet imtiyaz varlığının belirlenen kalite ya da verim gereksinimlerini karşılama koşuluyla bağlı olsa bile işletmecinin kamu hizmetini alanlardan aldığı tutarlarla, belirlenmiş ya da belirlenebilir tutarlar arasında oluşan farkı, ödeme garantisi verdiği durumlarda koşulsuz nakit ödeme yapma zorunluluğu vardır.

18. Hizmet imtiyaz sözleşmeleri uyarınca muhasebeleştirilen mali yükümlülüklerle ilişkin bu standartta hüküm bulunmaması halinde mali araçlarla ilgili diğer standartlara bakılır.

19. İmtiyaz verenin işletmeciye yaptığı ödemeler; yükümlülükte bir azaltma, işletmecinin verdiği hizmetler için yapılan gider ve finansman gideri olarak özün önceliğine göre ayrılır.

20. Hizmet imtiyaz sözleşmesinde belirlenen, işletmecinin verdiği hizmetler için yapılan gider ve finansman gideri imtiyaz veren tarafından gider olarak kaydedilir.

21. Bir hizmet imtiyaz sözleşmesinin varlık ve hizmet bileşenlerinin ayrı ayrı tanımlanabildiği durumlarda, imtiyaz verenden işletmeciye yapılan ödemelerin hizmet bileşenleri, gerçeğe uygun değerlerine göre hizmet imtiyaz varlığı ve hizmetler olarak kaydedilir. Varlık ve hizmet bileşenlerinin ayrı ayrı tanımlanamadığı durumlarda imtiyaz verenden işletmeciye yapılan ödemeler, tahmin teknikleri kullanılarak varlık ve hizmet bileşenlerine dağıtılır.

İşletmeciye Bir Hakkın Devredilmesi Modeli

22. İmtiyaz veren; bir hizmet imtiyaz varlığının yapımı, geliştirilmesi, edinimi ya da iyileştirilmesi karşılığında işletmeciye nakit veya diğer bir mali varlıkla koşulsuz ödeme yapmak zorunda olmadığı ve işletmeciye üçüncü taraflardan veya diğer bir gelir getirici varlıktan gelir elde etme hakkını devrettiğinde, elde ettiği varlığa ilişkin gelirlerin kazanılmamış kısmını yükümlülük olarak kaydeder.

23. İmtiyaz veren, hizmet imtiyaz sözleşmesinin ekonomik mahiyetine göre muhasebeleştirilen yükümlülüğü azaltır ve geliri muhasebeleştirir.

24. İmtiyaz veren; hizmet imtiyaz varlığı ve hizmetlerin sağlanması karşılığında işletmeciye üçüncü taraflardan veya diğer bir gelir getirici varlıktan gelir elde etme hakkını devrettiğinde bu değiş tokuş gelir yaratan bir işlem olarak değerlendirilir. İşletmeciye verilen hak, hizmet imtiyaz sözleşmesi süresince geçerli olduğu için imtiyaz veren bu değiş tokuştan elde edilen geliri hemen muhasebeleştirmez. Bunun yerine bir yükümlülük, henüz kazanılmamış gelirin bir kısmı olarak muhasebeleştirilir. Gelir, hizmet imtiyaz sözleşmesinin ekonomik mahiyetine göre muhasebeleştirilir ve gelir muhasebeleştirildiği için yükümlülük azalır.

Sözleşmeyi Bölme

25. İmtiyaz veren bir hizmet imtiyaz varlığının yapımı, geliştirilmesi, edinimi ya da iyileştirilmesi için kısmen mali yükümlülük oluşturarak, kısmen de bir hak vererek işletmeciye ödeme yapıyor ise muhasebeleştirilen toplam yükümlülüğün her bir kısmı ayrı ayrı kaydedilir. Yükümlülük olarak muhasebeleştirilen toplam tutar, hizmet imtiyaz varlığının gerçeğe uygun değeriyle aynı olmalıdır.

26. İmtiyaz veren, mali yükümlülük ve işletmeciye bir hakkın verilmesi modeline göre kısmen mali yükümlülük oluşturarak, kısmen de bir hak vererek işletmeciye ödeme yapılan yükümlülüğün her bir kısmını kayıtlarında ayrı ayrı gösterir.

Diğer Yükümlülükler, Taahhütler, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar

27. İmtiyaz verenin, hizmet imtiyaz sözleşmesinden doğan diğer yükümlülükleri, taahhütleri, koşullu yükümlülükleri ve koşullu varlıkları; karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar ile mali araçlarla ilgili standartların hükümlerine tabidir.

Diğer Gelirler

28. İmtiyaz veren, işletmeciye bir hakkın devredilmesi modeli kapsamında işletmeciye devrettiği gelirler haricindeki diğer gelirleri, bedel karşılığında edinilen gelirler hakkındaki standart uyarınca kaydeder.

Sunuş ve Açıklama

29. İmtiyaz veren, mali tabloların sunulması hakkındaki standart uyarınca bilgi sunar.

30. Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar belirlenirken, hizmet imtiyaz sözleşmelerinin tüm yönleri dikkate alınır. İmtiyaz veren, her bir raporlama döneminde hizmet imtiyaz sözleşmelerine ilişkin aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Sözleşmenin türü,
- 2) Sözleşmenin tutarı, zaman çizelgesi ve gelecek nakit akışının kesinleşmesini etkileyebilecek önemli maddeleri (örneğin; imtiyaz süresi, yeniden fiyatlandırma tarihleri, yeniden fiyatlandırma veya yeniden müzakere etmenin belirlenmesine ilişkin hususlar),
- 3) Sözleşmenin yapısı ve kapsamına ilişkin ilgisine göre miktar, zaman ve tutar gibi aşağıdaki hususları;
 - i. Belirlenmiş varlıkların kullanım hakları,
 - ii. İşletmeciden, hizmet imtiyaz sözleşmesi ile ilgili olarak belirlenmiş hizmetlerin sağlanmasını bekleme hakları,
 - iii. Raporlama süresince yeniden sınıflandırılanlar dâhil hizmet imtiyaz varlıkları olarak muhasebeleştirilen varlıklar,
 - iv. Hizmet imtiyaz sözleşmesi sonunda belirlenmiş varlıkları edinme hakları,
 - v. Süre uzatımı ve fesih seçenekleri,
 - vi. Diğer hak ve sorumluluklar (örneğin; hizmet imtiyaz varlıklarının büyük bakım ve onarımı),

vii. İşletmecinin hizmet imtiyaz varlıklarına veya diğer gelir getiren varlıklara erişiminin sağlanması zorunluluğu.

4) Raporlama döneminde sözleşmede meydana gelen değişiklikleri.

31. Bu standart uyarınca yapılması gereken açıklamalar, her bir hizmet imtiyaz sözleşmesi için tek tek veya hizmet imtiyaz sözleşmelerinin her bir sınıfı için topluca yapılır. Bir sınıf, benzer yapıdaki hizmetleri içeren hizmet imtiyaz sözleşmelerinin bir grubudur (örneğin; ücret toplama, haberleşme ya da su arıtma hizmeti). Hizmet imtiyaz varlığı sınıfına göre yapılan açıklama, varlık sınıfına göre yapılan açıklamaya ek olarak yapılır. Örneğin, geçiş ücreti alınan köprü, diğer köprülerle aynı sınıfa alınabilir.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

32. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2014 yılının Nisan ayı itibarıyla yürürlükte olan hizmet imtiyaz sözleşmeleri konulu standarttan (IPSAS 32) yararlanılarak hazırlanmıştır.

33. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

34. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.