

TMS 11 KAPSAMINDA İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARDA SUNULMASI: İMKB'ye KAYITLI ŞİRKET ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan AKGÜN*

ÖZET

İnşaat sözleşmelerinde, özellikle işin birden fazla yıla yaygın olduğu inşaat ve onarım işlerinde kazancın her hesap dönemi sonunda veya işin tamamlandığı hesap dönemi ile ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceği, hem inşaat işletmelerini hem de devleti yakından ilgilendirmektedir. Böylece, yıllara yaygın inşaat işlerinde maliyet ve gelirlerin inşaat işlerinin gerçekleştiği ilgili hesap dönemlerine dağıtılması muhasebenin en özellikli konusunu oluşturmaktadır. İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan kazancın işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi, dönemsellik ilkesine aykırı olmasının yanısıra inşaat işini yapan işletmenin finansal tablolarını analiz eden finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı bilgi edinmesini sınırlandırmaktadır.

TMS 11-İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Türkiye vergi mevzuatına göre yapılan uygulamadan farklı olarak, işin tamamlanma oranını dikkate almakta ve finansal tablo kullanıcılarına işletme hakkında daha doğru bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda çalışmada, TMS 11 kapsamında inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulması ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, İnşaat Sözleşmeleri, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

Jel Kodlar : M40, M41, M49.

* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi İşletme Fakültesi, e-mail: alihsan_akgun@hotmail.com

Presenting Construction Contracts within the Concept of Turkish Accounting Standards (TMS) 11 in Financial Tables: An Example of Company Registered to the Istanbul Stock Exchange

Abstract

In construction contracts, especially in construction and restoration works in which the work is extended for more than one year, whether the income is associated with at the end of each accounting period or with the accounting period in which the work is completed is of particular concern of both the government and construction enterprises. Therefore, spread of cost and incomes in construction works extended to years to relevant accounting periods in which construction works are realized is the most qualified subject of the accounting. Associating the income arising from the construction contracts to the accounting period, in which the work is completed, is contradictory to the periodicity principle as well as restricting gaining reliable information by the financial information users who analyze financial tables of the enterprises doing the construction work.

Turkish Accounting Standards (TMS) 11- Standard of Construction Contracts aims to presenting more reliable information to the financial table users about the enterprise and considering the percentage-of-completion of the work differently from the application in the Turkish Tax Procedure Law. Within this context, the study deals with presenting construction contracts in financial tables within the context of TMS 11.

Keywords : Turkish Accounting Standards, Construction Contracts, Completed Contract Method, Percentage-of-completion Method.

Jel Codes : M40, M41, M49.

1. Giriş

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın özel bir vergileme sistemine tabi olan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılmaktadır. Bu hususun, finansal tablo kullanıcılarının finansal analiz yapmasını güçleştirmesi, faaliyetin devam ettiği dönemlerde ticari kârın oluşmaması ve dolayısıyla o dönem kârının olmaması ortaklara kârın dağıtılamayacağı anlamına gelmemesi gibi birçok güçlüğü beraberinde getirmektedir. Söz konusu güçlüklere neden olan tamamlanmış sözleşme yöntemi, çoğu ülke tarafından terk edilmekte ve yerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nca (IFRS)

da kabul gören tamamlanma yüzdesiyöntemine bırakmaktadır.

IFRS'nın kabul ettiği tamamlanma yüzdesi yönteminde, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin tamamlanma oranına göre, hem muhasebenin temel kavramlarından hem de Kavramsal Çerçeve'de belirtilen dönemsellik kavramını esas alanve bir başka deyişle, gelir ve maliyetlerin gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılması yapılmaktadır. Böylece, finansal tabloların raporlanmasında daha çok güvenilirlik oluşturulmakta ve bu raporlar sayesinde finansal tablo kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunulmaktadır.

Çalışmada, TMS 11 kapsamındaki sözleşmelerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik İMKB'de işlem gören bir şirket örneğine yer verilmiştir.Çalışmada; inşaat ve onarım işlerinin hukuksal boyutu, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı ve kapsamı, bu çerçevedeki sözleşme gelirleri ve maliyetlerinin neler olduğu, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik kullanılan yöntemler tanıtılmıştır.

2.TMS 11 Kapsamında İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunulması

2.1.İnşaat ve Onarım İşlerinin Hukuksal Boyutu

Hukuk sistemi içerisinde inşaat veya yapı kavramı ile ilgili tanımlama, değişik şekillerde yapılmıştır. Genel bir tanımlama; Medeni Kanun'un (MK) 704.maddesinde yapılmış olup, taşınmaz mülkiyetinin konusu arazi, tapu kütüğündeki haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler şeklinde ifade edilmiştir. MK 722. maddesinde ise arazi ve yapı malzemesi kavramına yer verilmiştir. Buna göre, bir kimse kendi arazisindeki yapıda başkasının malzemesini ya da başkasının arazisindeki yapıda kendisinin veya bir başkasının malzemesini kullanırsa, bu malzemenin arazinin bütünüleyici parçası olduğu vurgulanması yapılmıştır.

İnşaat ve yapı arasındaki ilişki kavramsal tanımlamalardan yola çıkarak belirtilebilir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun (KİK) 4.maddesinde, inşaat veya yapı kavramı yerine yapım tanımına yer verilmiştir. Buna göre yapım; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile ilgili benzeri yapım işlerini ifade etmektedir.

Yapı kavramı ise İmar Kanunu'nun 5.maddesinde; *“Karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler”* şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu(GVK)'na göre gelirin beyanında takvim yılı esas olmakla birlikte, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti ile ilgili olarak GVK'nun 42, 43 ve 44. üncü maddelerinde özel düzenlemeler yer almaktadır. GVK'na 42. maddeye göre; *“birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bumadde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar”*.

Buna göre, bir işin GVK 42. madde kapsamında değerlendirilebilmesi için; faaliyet konusu işin inşaat ve onarım işi olması, inşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüdüne bağlı olmalı ve inşaat ve onarım işi birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir. Ayrıca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devam ettiği yıllarda elde ettikleri gelirleri ve katlandıkları maliyetleri ilgili dönem bilançolarına yansıtarak izleyen yıllara aktaracak; işin bittiği yılda da kâr veya zararı kesin olarak tespit edip tamamını o yılın geliri veya zararı olarak takip eden yılın Gelir Vergisi mükelleflerinde 25 Mart, Kurumlar Vergisinde ise 25 Nisan tarihine kadar beyan edeceklerdir.

Kurumlar Vergisi kanunu (KVK)'nun 15.inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleriyle uğraşan kurumlara, söz konusu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2.2.TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı, sözleşme yapan yüklenicinin finansal tablolarına yansıyan inşaat sözleşmelerinin muhasebesine uygulanır (Bonhamand Others 2008, 1711). Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından kabul edilen ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurumunca-TMSK (yeni adıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) benimsenen bu Standard'da, inşaat sözleşmelerinin tanımı, muhasebeleştirilmesi ve finansal yönetiminin tek profesyonel iş ol-

duđu kabul edilmektedir.

Bu standardın en önemli özelliği, uzun süre alan inşaat işlerinin yıllar boyu biriktirilen maliyet ve hakedişlerinin işin bittiğinin kabul edildiği dönem ile eşleştirilerek o dönemin sonucu olarak nitelendirilmesinin, kendisini mesleğin dayandığı temel kurallara bağlı kılan muhasebe meslek mensubu tarafından benimsenebilecek bir yaklaşımdır. Söz konusu standart, işin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu o dönemin gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan bir yöntemdir (Sayarı 2002, 6).

Bu Standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

TMS 11 standardının amaçları kapsamındaki inşaat sözleşmeleri, proje yöneticileri ve mimarlarının hizmetlerine ilişkin sözleşmeler gibi varlıkların inşası ile doğrudan ilgili olan hizmetlerin kiralınmasına özgü sözleşmeler ve varlıkların yıkım veya restorasyonu sonrasındaki çevresel düzenlemelere yönelik sözleşmeleri kapsamaktadır (Melville 2008, 165).TMS 11 standardının 4. maddesine göre; tasarım, teknoloji ve fonksiyon veyanihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlıbirden çok varlığın inşası ile ilgili olmak üzere köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış sözleşmeler inşaat sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Bir başka tanımlamada inşaat sözleşmeleri; tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili olan varlıkların yapımı ve varlıkların kombinasyonuna ilişkin özel sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır. Farklı varlıklar için bir tek sözleşme yapmak mümkündür, ancak, her varlığın gelirleri ve maliyetleri ayrı olarak tanımlandığından ve her varlığa ait sözleşmenin bir parçasını oluşturan veya oluşturmayan ayrı yüklenici ve alıcısı söz konusu olması nedeniyle bu sözleşmelerin ayrı ayrı düzenlenmesi mümkündür (Mackenzie and Others, 2011, 380-393).

Bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı şartlarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen ve tanımlanabilen bölümlerine veya bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir. Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması, yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi mümkünse her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (TMS 11.8). TMS 11 standardında inşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmeleri olarak iki türlü sınıflandırılmıştır. Bu iki tür sözleşmeler arasında temel farklılıklar bulunmaktadır.

Sabit fiyatlı sözleşme; belli şartlarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan ve yüklenicinin sabit sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit birim fiyatını kabul ettiği bir inşaat sözleşmesidir. Maliyet güncelleştirmesine konu olan ve üretim birimi başına sabit birim fiyatı kapsayan bir sözleşmede sözleşme gelirleri arttığında, maliyet güncelleştirmesinin sonucu olarak sabit fiyatlı sözleşme gelirlerinde de artışa yol açar. Sözleşmede belirtilen gecikme cezaları ise, inşaat sözleşmesinden kaynaklanan gelirleri azaltabilir. Bu durumda, sözleşme tamamlandıktan sonra gecikme cezaları tahakkuk etmişse, böyle ödemeler sözleşmenin bugünkü değerinde azalışa neden olacaktır (Bonham and Others 2008, 1712-1713).

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki şartların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (Alexander and Others 2009, 373):

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kâr sözleşmesi ise; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir (Alexander and

Others 2009, 373). Ancak, uygulamada sözü edilen sözleşmelerin türleri genellikle açık olmayıp, her iki tip sözleşmenin özelliklerini taşıyabilmektedir. Böyle durumlarda, yüklenici sözleşmeden kaynaklanan gelir ve giderlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı konusunda bu standardın 23 ve 24 üncü paragraflardaki tüm şartları göz önünde bulundurulmalıdır.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki şartların tamamı mevcutsa inşaatsözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir (Alexander and Others 2009, 373):

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

2.3.Sözleşme Gelirleri ve Maliyetleri

Kredi verenler, satıcılar, çalışanlar ve şirket yönetimi ile olduğu gibi ortaklar ve şirket arasında da gerçekleşen ilişkilerden ortaya çıkan özel sözleşmeler, her şirketin özelliğine bağlı olarak muhasebe verilerinden elde edilebilir. Ancak finansal tablolarda, işletmelerin her sözleşmesini kapsayan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına sunulmayabilir. Yatırımcılar işletmeye sermaye sağladıkları için, IASB finansal tablolarda yatırımcıların ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanmasını istemektedir (Dick ve Piera 2010, x). IASB tarafından İnşaat Sözleşmeleri olarak adlandırılan ve TMSK tarafından da yayımlanmış bulunan TMS 11 Standardı, inşaat işinin genellikle birden fazla yıla yayılması ve işin başkasına ait olmasına dayalı olarak müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren inşaat sözleşmelerine ait gelir ve maliyetleri kapsamaktadır.

Sözleşme geliri; sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenlerden oluşmaktadır (TMS 11.11). Standartta göre, sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin gözden geçirilmesi gerekir. Ayrıca, yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşması

durumunda sözleşmenin düzeltilmesi gerekebilir.

Standartta, ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetler olarak ifade edilmiştir. Ek ödeme talebi, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Ayrıca, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye teşvik ödemeleri adına ek tutarlarda ödeme yapılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:

- Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı Standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve
- Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Sözleşme maliyetleri; belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır (TMS 11.16). Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; inşaatta kullanılan malzeme maliyetleri gibi direkt sözleşme maliyetlerini, sigorta gibi genel sözleşme maliyetlerini, gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatta kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı, tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesiyle ilgili taşıma maliyetleri, tesis ve makine kiralama maliyetleri, sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler vebüyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve üçüncü kişilerin ödeme taleplerini kapsamaktadır (Bonham and Others 2008, 1714; Mackenzie and Others 2011, 285).

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler de; sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderlerinden oluşmaktadır. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler ise; sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri, satış maliyetleri, sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliş-

tirme maliyetleri ve belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanını kapsamaktadır.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsar. Bununla birlikte, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de o sözleşme maliyetleri kapsamına alınır. Ancak, sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

2.4.Sözleşme Gelir ve Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinin esasını, sözleşme gelirlerinin dönemlerinin belirlenmesi kapsar (Mackenzie and Others 2011, 281). Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde gelir, sözleşmenin tamamlanmasından ziyade yapılmakta olan işler olarak adlandırılır. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin çoğunda hem satıcı hem de alıcı yasal olarak dava edilebilir haklar kazandığı için, bu durum geliri belirlemeye yönelik kazanç yaklaşımı gibi adlandırılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde satıcı, gerçekte, yüklenicinin yapımı devam eden işlerinden mülkiyet hakkı olan müteahhitten belli performansı gerektiren yasal hakları isterken, müteahhit ise inşaatın devam ettiği dönemlerde ödemelerin kendisine düzenli yapılmasını isteme hakkına sahiptir. Bu işletme faaliyetlerine ait husus, yapımı devam eden işler gibi gelirin sürekli olarak döngüsünü oluşturmaktadır (Bragg 2010, 99). Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, IFRS ve TMS'nin kabul ettiği gelir ve maliyetlerin finansal tablolara aktarılması için uygulanan yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, yapılmakta olan inşaat işlerinin muhasebesi, onaylanan hakediş geliri ve maliyetinin toplanmasını gerektirir. Yapılmakta olan inşaat işlerinde fatura tutarı aşıldığında, söz konusu farklılık bir dönen varlık olarak muhasebeleştirilir. Sözleşmede var olandan daha çok bir maliyet artışı söz konusu olmuşsa, bilançoda ayrı olarak ifade edilen birikmiş maliyet ve yükümlülükler ile ilişkili fiyat farkı belirlenebilmelidir (Epstein ve Mirza 2006, 196).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme-ye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak

finansal tablolara yansıtılır. Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.

Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması, her bilanço döneminde gerçekleşen proje gelirleri ile toplam maliyetlerinin finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir (Greuning 2009, 214). Dolayısıyla, bir işin sözleşme geliri için yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilirken, sözleşme maliyetleri ise ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilmesini gerektirir. Ayrıca, bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve yapılmakta olan işler olarak sınıflandırılır.

Standartta, bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edileceği belirtilmiştir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kâr veya zarardayer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir. Bir yüklenici işletme, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırımı bağlanmış hakları alışveriş konusu bedeller ve ödeme şekil ve koşulları kapsayan bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir.

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemini kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler; bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı, yapılan işe ilişkin incelemeler veya sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranını içerebilir (TMS 11.30). Ancak, müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe

kadar katlanılan maliyetleriğine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen ancak henüz kullanılmamış malzeme maliyetleri, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemelerin sözleşme maliyetine dahil edilmemesi gerekir.

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir. Ayrıca, sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

2.5. İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler

İnşaat sözleşmelerinde, inşaat ve taahhüt işlerinin yapısı gereği işin başlaması ve tamamlanması farklı hesap dönemlerine rastlamaktadır. Böylece, inşaat sözleşmeleri ile ilgili güçlük, inşaat işlerinin devam ettiği dönemlerde maliyetlerin ve gelirlerin nasıl dağıtılacağı konusunda ortaya çıkmaktadır. İnşaat sözleşmeleri ile ilgili uluslararası düzenlemeler incelendiğinde çözüme ulaştırılmaya çalışılan ana hususun, gelir ve maliyetlerin inşaatın devam ettiği hesap dönemlerine dağıtılması olduğu anlaşılmaktadır (Erşen 2010, 61).

Muhasebe alanında uluslararası boyutta en çok kabul gören ve tek otorite kabul edilen IASB, inşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenleme olan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe adı ile Mart 1979'da Standart yayınlanmış ve komite daha sonra bu standardı yeniden gözden geçirerek Aralık 1993'de IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri olarak yeniden yayınlamıştır (Ağca 2007, 238). IASB'nın IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili yayınladığı önceki versiyonu, işletmelerin yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin alternatif muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında hem tamamlanmış sözleşme ve hem de kısmi tamamlama (tamamlanma yüzdesi) yöntemlerinden herhangi birinin seçimini tercihe bırakmıştır (Epstein ve Jermakowicz 2008, 231). Ancak, tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını, sözleşmenin kısa vadeli olması halinde veya tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasına uy-

gun şartların oluşmadığı durumlarda ve gelecekle ilgili maliyet ve gelirlerle ilgili tahminlerin sağlıklı yapılmaması şartına bağlamıştır (Erşen 2010, 62).

1993 yılında yayınlanan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri ise, gelir ve maliyetlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve sözleşmenin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilememesinde bile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir (Mirza and Others 2008, 70). Görüldüğü gibi, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespitinde tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.

2.5.1.Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir (Adrian ve Adrian 2006, 52). Tamamlanmış sözleşme yönteminin özelliği, geliri sadece inşaat sözleşmesi tamamlandığında yada iş bitiminde finansal tablolara yansıtmasıdır. Bu yöntem, gelirin ve maliyetin işin tamamı sonuçlanıncaya kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir cari yükümlülük, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir cari varlık olarak muhasebe kayıtlarında gösterilmesi ve bilanço da sunulması ile ilişkilidir (Bragg 2010, 101).

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, dönem sonucunu göstermesi konusunda doğru bilgilendirme yapamaması ve dönemler arasındaki finansal bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasında önemli tutarsızlıklara sebep olması nedeniyle muhasebenin temel ilkelerine aykırılık söz konusu oluşturmuş ve günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir (Goğüs 2006, 81).

Bir çok ülke bu yöntemleri belli koşullarda aynı derecede kabul etmemelerine rağmen, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) her iki metodun birlikte uygulanmasını uygun olarak kabul etmiştir. Bu konuda IFRS ile uyumlu olmamasına karşın her ikiyöntemin öncüsü olarak, ABD, Kanada ve Japonya'da yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanabilmekte, ancak İngiltere, Avustralya, Çin ve Yeni Zelanda ülkelerinde muhasebe standartlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmiştir. Ayrıca, Almanya'da ise izin verilen tek yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemi olarak kullanılmaktadır (Epstein ve Jermakowicz 2008, 231). Tamamlanmış sözleşme yönteminde, şirket yıllara yaygın inşaat taahhütlerine ait maliyetleri ve hakedişleri fatura etmeleri

taahhüt tamamlanıncaya kadar biriktirdiğinden, söz konusu faturalara ait muhasebe işlemleri bilanço hesaplarına yansıtılıp, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ise yevmiye kaydı yapılamamaktadır. Ancak, inşaat taahhüt işi tamamlanınca ve taahhüdü yaptıran tarafından iş bitimi kabul edildiğinde, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ilgili maliyet ve gelirler yansıtılır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ait gelir ve maliyetler işin bitiminde finansal tablolara yansıtıldığı için, işletmeler iş tamamlanana kadar oluşan kârların gelir vergisini erteleme imkanına sahiptir. Ancak, müteahhitler, erken fatura düzenlemelerinden elde edilen nakdi harcaabilirler ve işin tamamlanma yılında gelir vergisini ödemek için yeterli fondan yoksun kalabilirler (Kavacık 2008, 22-23). Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılamadığından, kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla, inşaatın veya taahhüdün tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hasılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır (Gürbüz ve diğerleri 2006,121). Bu yöntem, faaliyet sonucunun inşaat taahhüt işinin tamamlanmasından sonra belirlenmesine imkan verdiğinden, faaliyetin devam ettiği dönemlerde kâr veya zararın kesin olarak ölçülememesine neden olmaktadır.

Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, dönemin başında fazla vergi vermeyi önlediği ve somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Örten ve diğerleri 2009, 127).

Örnek: Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (İMKB) işlem görmeyen HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş.'nin 2011 yılına ait taahhüdü altında bitirdiği projelere ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş.'nin Biten Projeleri

Yılı	İşin Adı	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Tutarı
2011	M Betonlama İnşaatı İş	1.611.315	3.219.749
2011	L Pisti İnşaatı İş	3.102.959	3.644.411
2011	A Lojistik Saha İnşaatı İş	403.826	521.115
	TOPLAM	5.118.090	7.385.275

HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş. IFRS uygulamadığından Tekdüzen Hesap Planının öngördüğü tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, söz konusu projelerine ait gelir ve maliyetlerini işin bittiği 2011 yılı finansal tablolarına yansıtacaktır. Böylece, biten projelerine ait maliyetlerin 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında biriktirdiği 5.118.090 TL'yi 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktaracaktır. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ait hakedişlerini ise 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında izlediği 7.385.275 TL'yi de 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na yansıtacaktır. İşletmenin söz konusu projelerden elde edeceği gelir ve maliyetlerin Gelir Tablosuna aktarılması Tablo 2'de verildiği gibi olacaktır.

Tablo 2: HSL İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş.'nin Ayrıntılı Gelir Tablosu

	Cari Dönem
A-BRÜT SATIŞLAR	
1-Yurt İçi Satışlar	7.385.275
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C-NET SATIŞLAR	7.385.275
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
1-Satılan Hizmet Maliyeti	5.118.090
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	2.267.185

2.5.2.Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, genellikle uzun vadeli projelerde işin tamamlanma yüzdesine bağlı olarak geliri finansal tablolara yansıtmak için tercih edilen bir yöntemdir(Adrian ve Adrian 2006, 48). Bu yöntemde, muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik kavramı gereğince finansal tablolara yansıtılacak dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel kriter olarak dikkate alınır. Böylece, inşaat işinin tamamlanmasına bakılmaksızın, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılarak, dönemsel maliyetler ile tamamlanan işle orantılı gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanmış olur (Alagöz 2009, 3). Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde

kullanılır. Dolayısıyla bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma aşamalarına uygun şekilde kârın finansal tablolara alınması ve kâr veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamaktadır.

İşletme, yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tamamlanma oranını güvenilir biçimde değerlemede girdi ve çıktı analizlerinden faydalanabilir. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında kullanılan bu değerlendirme yöntemleri, girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılara dayalı değerlendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılırken, çıktılara dayalı değerlendirme ise, sonuçlara dayalı olarak yapılmaktadır. Her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. En fazla kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-costbasis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir (Yılmaz 2009, 11).

Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi, iş bitimine kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler ile tamamlanmaya yönelik tahmini maliyetlere bölünmesi sonucu hesaplanır.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{İş Bitimine Kadar Gerçekleşen Maliyetler}}{\text{Toplam Maliyetler+Tamamlanmaya Yönelik Tahmini Maliyetler}}$$

Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre cari dönem gelirin hesaplanması aşağıdaki gibi belirlenmektedir:

Cari Dönem Geliri = Tamamlanma Yüzdesi x Sözleşme Bedeli - Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Gelir

Yukarıdaki formül biraz değiştirilecek olursa, cari dönemin brüt kârını da aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür (Mackenzie and Others 2011, 291):

Cari Dönem Brüt Kârı = Tamamlanma Yüzdesi x Tahmini Toplam Brüt Kâr - Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Brüt Kâr

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlanması için kullanılan tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki bazı farklılıklar bulunmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler tamamlanmış sözleşme yönteminde hukuki yönden ele alınarak maliyet ve gelirler işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmekte, işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarlar sonuç

hesaplarına yansıtılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilmekte ve birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmektedir (Alagöz 2009, 4).

Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç vergiye tabi kazancın belirlenmesi iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç ticari kârın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise TFRS ve TMS'lerce tercih edilen uygulamadır (Goğuş 2006, 82).

Finansal tabloların analizi ve yorumlanması aşamasında, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan finansal tablolar bilgi kullanıcılarının doğru bilgilere ulaşmasını engellerken, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolarda bu eksiklikler ortadan kalkmaktadır. Belirsizlik ve risklerin düşük olduğu ortamlarda tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise ihtiyatlılık ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, inşaat maliyet ve gelirleri tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmakta ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılması sağlanmaktadır (Alagöz 2009, 4).

Her iki yöntemde toplam bazda gerçekleşen kâr rakamlarında bir değişiklik söz konusu değildir. Toplam gerçekleşen kârın değişmemesine karşın, tamamlanmış sözleşme yönteminde toplam gerçekleşen kârın tamamını işin bittiği yılda tanımakta buna rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemi işin ilerlemesine göre toplam kârın belli kısmını işin devam ettiği yıllarda da tanımaktadır (Erden 1997, 37). Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde faaliyet sonuçlarının genellikle zarar veya düşük düzeyde kârla sonuçlanması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtım konusunda güçlükler ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenebildiğinden, kâr dağıtım kararları sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlamaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkması uyumsuzluklara neden olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve finansal

tabloların ve faaliyetsonuçlarının anlamlılığı artmaktadır (Alagöz 2009, 4-5).

2.6.TMS 11'e Göre İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşu

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin hizmet üretimi olması nedeniyle Tekdüzen Hesap Planında hizmet üretimine yönelik; hizmet üretim maliyeti, hizmet üretim maliyeti yansıtma ve satılan hizmet maliyeti hesaplarını kullanmaktadırlar. Mevcut sistemde, inşaat taahhüt işlerinden oluşan gelir ve maliyetlerin sonuç hesaplarına aktarımı iş bitiminde geçici kabul yapıldıktan sonra gerçekleşmektedir. İnşaat taahhüt ve onarım işinin yıllara yaygın olması durumunda GVK'nca kâr veya zararın işin tamamlandığı yıl vergilendirilebilmesi için, inşaat faaliyetinin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir ve giderlerin takip edebilmeleri açısından 2 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) ile Tekdüzen Hesap Planı'na eklenen Yıllara Yaygın İnşaatve Onarım Maliyetleri ile Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesapları inşaat sözleşmeleri açısından özellik arz etmektedir.

İnşaat taahhüt işinin aynı yıl içinde bitmesi halinde **740 Hizmet Üretim Maliyeti** hesabında izlenen inşaat sözleşmesi maliyetleri dönem sonunda **741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı** aracılığıyla doğrudan **622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına** aktarılır. Buradan, **690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına** aktarılarak finansal tablolara yansıtılmış olur. Ayrıca, özel inşaatlar grubu altında yapımcının kendi adına kullanmak üzere maddi duran varlık üretimini kapsayan inşaatlar için ise, **258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı** kullanılmakta ve inşaatın tamamlanması sonucunda da 25 no.lu hesap grubunda ilgili Maddi Duran Varlıklar hesabına alınmaktadır. Yap-Sat türündeki inşaatlarda ise durum bir özel imalat olarak değerlendirilip, **258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı** kullanılmayıp, **151 Tamamlanmamış Yapı Maliyetleri hesabında**, tamamlanmış yapı maliyetleri de 152 no.lu hesaplarda takip edilmekte olup dönen varlıklarda yer alan bir stok niteliğindedir.

MSUGT'nin Hesap Planı Açıklamaları bölümünde yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri yapan işletmelerin bu işleri dolayısıyla yaptıkları maliyetlerin 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında izleneceği ve bu hesapta biriken maliyetlerin geçici kabul yapıldığında **622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına** devredeceği belirtilmiştir. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ait hakedişlerin ise **350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında** izleneceği, işin geçici kabulü yapıldığında bu hesaptaki hakediş bedellerinin ise, **600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na** yansıtılacağı

ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra, maliyet ve yansıtma hesapları kapatılarak, **622 Satılan Hizmet Maliyeti** hesaba alacak **690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına** borç kaydedilerek sonuç hesaplarına aktarılmış olur. Hakedişlerden 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına aktarılan tutar kadar hesaba borç, **690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına** alacak kaydedilerek ilgili dönemde dönem kârı veya zararı tespit edilmiş olur.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre tekdüzen hesap planından farklı olarak, taahhüt işi ile ilgili olarak yapılan maliyetlerin işin bitimine kadar 170 no.lu hesapta bekletilmesine gerek yoktur. Dönem içinde projeler ile ilgili yapılan giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilmekte, bu hesapta biriken tutar ise direkt sonuç hesaplarına aktarılmakta ve dolayısıyla dönem sonunda mevcut uygulamadan farklı olarak 170 nolu hesaba alınmayıp direkt gelir tablosuna aktarılmaktadır. Dolayısıyla maliyetler, işin bitmesini beklemeden, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabının alacağına karşılık, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına borç kayıt edilir. Hakedişlerin ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına devri yapılır. Aynı zamanda standartta faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin aktifleştirilmesine gerek duyulmadan söz konusu giderler tahakkuk ettiklerinde doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın tamamlanma yüzdesi uygulanması ile Tekdüzen Hesap Planına bazı hesaplar eklenecektir. Örneğinyukarıda açıklandığı üzere, standarda göre cari dönemde taahhüt edilen inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler aktifleştirilmeyip, doğrudan gelir tablosuna aktarılır. Ancak, katlanılan maliyet; cari dönemin inşaat işleri ile ilgili olmayıp, gelecekte yapılması planlanmış inşaat işlerine aitse, bu maliyetler, önceden yapılan maliyetler olarak yapılmakta olan iş kapsamında işlem görür. Tekdüzen hesap planı incelendiğinde, bu yönde bir hesabın oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu amaçla hesap planında 174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri adı altında bir hesap açılması kanımızca yararlı olacaktır. Bazı durumlarda iş sahibi, giderlerini kendisi üstlenmek suretiyle, bazı özel işlerin kendi adına yapılmasını talep edebilir. Bu durumda yapılan harcamalar, inşaat maliyetleri kapsamına alınmaz, 175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler hesabında izlenir. Yine TMS 11 kapsamında; 176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır. Dolayısıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın uygulanmasında Tekdüzen Hesap Planınının 17. hesap grubunun aşağıdaki

şekilde oluşturulması uygun olacaktır (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 215-218).

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri(Yapılmakta Olan İşler)

175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler

176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

179 Taşeronlara Verilen Avanslar

2.7.İMKB'ye Kayıtlı Bir Şirket Örneği

Çalışmada, İMKB'ye kayıtlı olan XYZ İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi'nin, 31 Aralık 2004 tarihinde sona eren hesap dönemi ile ilgili konsolide finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) öngördüğü tebliğler ile MSUGT çerçevesinde hazırlamıştır. Şirket, IFRS'ye geçiş öncesinde yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili maliyet ve gelirlerini tamamlanmış sözleşme yöntemine göre konsolide finansal tablolarına yansıtılmaktadır. Çalışmada, İMKB'ye kayıtlı şirketlerde 2005 yılından itibaren IFRS'lere geçiş ile birlikte yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili maliyet ve gelirlerini tamamlanma yüzdesine göre finansal tablolarına aktarması ele alınmıştır. Tablo 3'de XYZ İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi'nin IFRS öncesi özet bilançosu verilmiştir.

Tablo 3: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş. 31 Aralık 2004 Yılları Özet Bilançoları (TL)

Bilanço Kalemleri	Cari Dönem Bağımsız Denetimden Geçmiş
1. DÖNEN VARLIKLAR	2.452.316.387
A)HAZIR DEĞERLER	645.716.646
B)MENKUL KIYMETLER	308.659.872
C)KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	444.907.677
D)DİĞER KISA VADELİ ALACAKLAR	27.654.003
E)STOKLAR	160.830.045
F) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	431.657.000
G) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	432.891.144
2. DURAN VARLIKLAR	4.572.200.038
A)UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	53.041.368
B)DİĞER UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR	42.763.808
C)FİNANSAL DURAN VARLIKLAR	11.809.470
D)MADDİ DURAN VARLIKLAR(NET)	4.400.923.431

E) MADDİ OLMAY. DURAN VARLIKLAR(NET)	(164.235.457)
F)DİĞER DURAN VARLIKLAR	51.619.314
G)YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	176.278.104
AKTİF(VARLIKLAR)TOPLAMI	7.024.516.425
1. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.893.175.394
A) FİNANSAL BORÇLAR	442.442.477
B)TİCARİ BORÇLAR	336.345.374
C)DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR	90.869.914
D)ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	55.257.134
E)BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	381.648.935
F) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ	586.611.560
2.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	3.047.521.337
A) FİNANSAL BORÇLAR	1.917.632.153
B)TİCARİ BORÇLAR	8.352.759
C)DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR	533.071.535
D)ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	49.033.745
E)BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	17.380.723
G) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ	221.156.959
H.ANA ORTAKLIK DIŞI ÖZSERMAYE	300.893.463
3. ÖZSERMAYE	2.083.819.694
A)SERMAYE(Nominal)	200.000.000
B)SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)	-
C)EMİSYON PRİMİ (Nominal)	33.740
D)YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI	133.136.637
E)YEDEKLER (Nominal)	1.688.428.104
F)ÇEVİRİM FARKI	(571.870.827)
G.DÖNEM NET KARI	578.688.890
H.DÖNEM NET ZARARI (-)	-
J.ÖZSERMAYE ENFLASYON DÜZELTME FARKLARI	55.403.150
PASİF TOPLAMI	7.024.516.425

XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin 31 Aralık 2004 yılı bilançosuna göre, kısa vadeli projelerinden gerçekleştirdiği yıllara yaygın inşaat maliyetleri 432.891.144 TL ve yıllara yaygın inşaat hakedişleri ise 586.611.560 TL, uzun vadeli projelerinden gerçekleştirdiği yıllara yaygın inşaat maliyetleri 176.278.104 TL ve yıllara yaygın inşaat hakedişleri ise 221.156.959 TL'dir. Söz konusu işletme, IFRS'ye geçiş öncesi Tekdüzen Hesap Planına göre devam eden kısa ve uzun vadeli projelerine ait yıllara yaygın inşaat maliyetleri ve yıllara yaygın inşaat hakedişlerini tamamlanmış sözleşme yöntemine göre finansal tablolarına aktardığı için işletmenin gelir tablosunda proje maliyetleri ve gelirleri gözükmemektedir.

Tablo 4: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Taahhüdü Altında Devam Eden Kısa Vadeli Projeleri (2004)

İşin Adı	Tamamlanma Yüzdesi (%)	Sözleşme Bedeli	Yıllara yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Bedelleri	Avans Tutarı	İşverenden Olan Alacak Tutarı
A İnşaat ve Taahhüt İşİ	97,20	373.074.188	258.646.743	362.962.245	-	158.426
B İnşaat ve Taahhüt İşİ	95,00	58.052.684	40.788.210	52.189.435	-	7.710.486
C İnşaat ve Taahhüt İşİ	76,00	39.374.623	21.877.356	33.227.843	368.736	7.078.708
D İnşaat ve Taahhüt İşİ	79,00	30.933.066	23.550.121	24.437.122	-	5.307.133
E İnşaat ve Taahhüt İşİ	57,00	41.503.540	19.828.346	23.657.018	-	1.474.710
F İnşaat ve Taahhüt İşİ	53,00	44.150.704	16.297.756	17.731.884	4.881.449	2.575.617
G İnşaat ve Taahhüt İşİ	43,00	16.171.881	7.716.306	9.024.115	858.830	2.794.196
H İnşaat ve Taahhüt İşİ	14,00	55.059.700	7.410.154	8.096.440	7.356.343	2.915.330
I İnşaat ve Taahhüt İşİ	19,00	34.985.903	2.754.494	3.608.960	3.635.565	2.976.366
J İnşaat ve Taahhüt İşİ	91,00	3.427.709	1.668.829	3.169.160	-	-
K İnşaat ve Taahhüt İşİ	95,00	2.976.200	1.680.534	3.049.423	-	-
L İnşaat ve Taahhüt İşİ	99,00	5.617.578	2.491.876	2.167.235	-	473.663
M İnşaat ve Taahhüt İşİ	72,00	2.027.273	1.374.394	1.813.718	-	-
N İnşaat ve Taahhüt İşİ	2,00	56.885.400	811.392	1.763.640	6.101.731	713.897
O İnşaat ve Taahhüt İşİ	10,00	16.789.670	1.492.693	1.678.967	-	-
P İnşaat ve Taahhüt İşİ	80,00	1.330.029	1.258.945	1.431.217	-	129.139
R İnşaat ve Taahhüt İşİ	75,00	979.170	245.412	441.551	-	-
S İnşaat ve Taahhüt İşİ	46,00	1.022.478	709.694	478.042	-	271.922
Ş İnşaat ve Taahhüt İşİ	0,00	103.095.568	1.110.211	-	7.522.471	-
T İnşaat ve Taahhüt İşİ	91,00	39.212.687	21.177.678	35.683.545	4.986.386	3.246.886
TOPLAM		926.670.050	432.891.144	586.611.560	35.711.511	37.826.479

Tablo 5: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Taahhüdü Altında Devam Eden Uzun Vadeli Projeleri (2004)

İşin Adı	Tamamlanma Yüzdesi (%)	Sözleşme Bedeli	Yıllara yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Bedelleri	Avans Tutarı	İşverenden Olan Alacak Tutarı
U İnşaat ve Taahhüt İşİ	53,00	203.847.211	92.351.644	108.039.022	15.608.623	16.638.407
V İnşaat ve Taahhüt İşİ	2,00	2.226.780.509	24.002.660	44.336.196	33.126.993	43.042.564
Y İnşaat ve Taahhüt İşİ	33,00	83.139.988	24.336.440	27.436.984	4.623.534	3.346.960
Z İnşaat ve Taahhüt İşİ	57,00	32.977.954	18.524.504	18.797.434	-	2.695.224
W İnşaat ve Taahhüt İşİ	27,00	29.565.771	8.132.345	7.982.758	-	1.118.068
WA İnşaat ve Taahhüt İşİ	22,00	28.516.019	6.219.180	6.987.379	-	1.007.525
WB İnşaat ve Taahhüt İşİ	1,00	116.973.990	301.205	3.749.453	-	3.749.456
WD İnşaat ve Taahhüt İşİ	59,00	1.170.000	1.559.970	2.188.168	-	-
WE İnşaat ve Taahhüt İşİ	1,00	120.794.640	347.044	1.639.565	-	1.639.566
WF İnşaat ve Taahhüt İşİ	0,00	295.378.104	503.112	-	-	-
TOPLAM		3.139.144.186	176.278.104	221.156.959	53.359.150	73.237.770

XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin IFRS'ye geçiş öncesi 31 Aralık 2004 yılı bilanço-sundaki verilerini IFRS kapsamında İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre düzeltirse, işletmenin alıcılardan alacak ve yükümlülük tutarları Tablo 6'da olduğu gibi hesaplanmıştır. Söz konusu hesaplamalarda, tamamlanma yüzdesine göre işletmenin geliri, projeye ait sözleşme bedellerinin işin tamamlanma yüzdesi ile çarpılması sonucu bulunan tutarı göstermektedir. Ayrıca, devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, finansal tablolara yansıtılacak gelirin gerçekleşen hak ediş bedellerinin ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri ise gerçekleşen hakediş bedellerinin finansal tablolara yansıtılacak gelirin ne kadar üzerinde olduğunu ifade etmektedir. Tablo 6'ya göre işletme, IFRS sonrası yıllara yaygın inşaat hakedişlerine ait 807.768.519 TL'yi gelir tablosu hesaplarından satış gelirleri hesabına ve 609.169.248 TL'lik yıllara yaygın inşaat onarım maliyetlerini de hizmet üretim maliyetlerine aktaracaktır. Söz konusu hesaplamalar kapsamında, 15.553.573 TL devam eden inşaat

sözleşmelerinden alacaklara, 12.946.282 TL'yi ise devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedellerine yansıtacaktır.

Tablo 6: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Projelerine Ait Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Projenin Adı	Sözleşme Bedeli (1)	Tamamlanma Yüzdesi (2)	Tamamlanma Yüzdesine Göre Dönem Geliri (3)	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri (4)	Hakediş Bedelleri (5)	İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (6)	İnşaat Sözleş. Hakediş Bedelleri (7)
A İnşaat ve Taahhüt İşi	373.074.188	97,2	362.628.111	258.646.743	362.962.245		334.134
B İnşaat ve Taahhüt İşi	58.052.684	95	55.150.050	40.788.210	52.189.435	2.960.615	
C İnşaat ve Taahhüt İşi	39.374.623	76	29.924.713	21.877.356	33.227.843		3.303.130
D İnşaat ve Taahhüt İşi	30.933.066	79	24.437.122	23.550.121	24.437.122	0	
E İnşaat ve Taahhüt İşi	41.503.540	57	23.657.018	19.828.346	23.657.018	0	
F İnşaat ve Taahhüt İşi	44.150.704	53	23.399.873	16.297.756	17.731.884	5.667.989	
G İnşaat ve Taahhüt İşi	16.171.881	43	6.953.909	7.716.306	9.024.115		2.070.206
H İnşaat ve Taahhüt İşi	55.059.700	14	7.708.358	7.410.154	8.096.440		388.082
I İnşaat ve Taahhüt İşi	34.985.903	19	6.647.322	2.754.494	3.608.960	3.038.362	
J İnşaat ve Taahhüt İşi	3.427.709	91	3.119.215	1.668.829	3.169.160		49.945
K İnşaat ve Taahhüt İşi	2.976.200	95	2.827.390	1.680.534	3.049.423		222.033
L İnşaat ve Taahhüt İşi	5.617.578	99	5.561.402	2.491.876	2.167.235	3.394.167	
M İnşaat ve Taahhüt İşi	2.027.273	72	1.459.637	1.374.394	1.813.718		354.081
N İnşaat ve Taahhüt İşi	56.885.400	2	1.137.708	811.392	1.763.640		625.932
O İnşaat ve Taahhüt İşi	16.789.670	10	1.678.967	1.492.693	1.678.967	0	
P İnşaat ve Taahhüt İşi	1.330.029	80	1.064.023	1.258.945	1.431.217		367.194
R İnşaat ve Taahhüt İşi	979.170	75	734.377	245.412	441.551	292.826	
S İnşaat ve Taahhüt İşi	1.022.478	46	470.340	709.694	478.042		7.702
Ş İnşaat ve Taahhüt İşi	103.095.568	0	-	1.110.211	-		
T İnşaat ve Taahhüt İşi	39.212.687	91	35.683.545	21.177.678	35.683.545	0	
U İnşaat ve Taahhüt İşi	203.847.211	53	108.039.022	92.351.644	108.039.022	0	

V İnşaat ve Taahhüt İşi	2.226.780.509	2	44.535.610	24.002.660	44.336.196	199.414	
Y İnşaat ve Taahhüt İşi	83.139.988	33	27.436.196	24.336.440	27.436.984		788
Z İnşaat ve Taahhüt İşi	32.977.954	57	18.797.434	18.524.504	18.797.434	0	
W İnşaat ve Taahhüt İşi	29.565.771	27	7.982.758	8.132.345	7.982.758	0	
WA İnşaat ve Taahhüt İşi	28.516.019	22	6.273.524	6.219.180	6.987.379		713.855
WB İnşaat ve Taahhüt İşi	116.973.990	1	1.169.740	301.205	3.749.453		2.579.713
WD İnşaat ve Taahhüt İşi	1.170.000	59	690.300	1.559.970	2.188.168		1.497.868
WE İnşaat ve Taahhüt İşi	120.794.640	1	1.207.946	347.044	1.639.565		431.619
WF İnşaat ve Taahhüt İşi	295.378.104	0	-	503.112	-		
TOPLAM	4.065.814.236		810.375.610	609.169.248	807.768.519	15.553.373	12.946.282

Söz konusu hesaplamalar kapsamında, işletmenin devam eden inşaat sözleşmelerinden alacakları ve devam eden inşaat sözleşmelerine ilişkin hakediş bedelleri IFRS sonrası bilançosunda aşağıdaki gibi görülecektir.

Tablo 7: XYZ İnşaat ve Sanayi A.Ş 31 Aralık 2004 Tarihli Özet Konsolide Bilanço

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)	Dipnot Referansları	31.Ara.2004
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	12	15.553.373
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	12	12.946.282

Tablo 7' e göre, işletmenin yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat hakedişlerine uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemi sayesinde, işletmenin aktif ve pasif hesaplarında azalışa neden olmuştur. Tablo 3'deki verilere göre işletmenin IFRS öncesi bilançosunda, dönen varlıklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri 432.892.144

TL ve duran varlıklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri 176.278.104 TL olmak üzere toplam 609.169.248 TL kısa ve uzun vadeli devam eden projelerine ilişkin cari aktifi varken, IFRS sonraki bilançosunda 15.553.373 TL'ye düşmüştür. Ayrıca, işletmenin IFRS öncesi bilançosunda, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım hakedişleri 586.611.560 TL ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım hakedişleri 221.156.959 TL olmak üzere toplam 807768.519 TL kısa ve uzun vadeli devam eden projelerine ilişkin cari yükümlülüğü varken, IFRS sonraki bilançosunda 12.946.282 TL'ye düşmüştür. İşletmenin Öz kaynaklarında ise, hakediş bedelleri ile inşaat onarım maliyetleri arasındaki fark olan $807.768.519 - 609.169.248 = 198.599.271$ TL artış olduğu gözlenmektedir.

3.Sonuç

İnşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulmasına ilişkin olarak, uygulamada tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemi olmak üzere iki tür yöntem bulunmaktadır. Bunlardan tamamlanmış sözleşme yönteminde, yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan maliyet, gelir ve kar/zararın gelir tablosuna aktarılması, işin tamamen veya büyük ölçüde tamamlandığı hesap döneminde yapılmaktadır. Dolayısıyla, işin tamamlanmasına kadar kâr rakamının belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir cari yükümlülük, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir cari varlık olarak bilançoya alınması, ancak gelir tablosuna ise yansıtılması söz konusu değildir. Ancak, TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardına göre, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma oranı esas alınarak, gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması mümkündür.

İMKB'de hisse senetleri işlem gören işletmeler, SPK Seri XI-25 No.lu tebliğ uyarınca 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren ilk ara finansal tablolarını IFRS ile uyumlu olarak yayınlamaya başlamışlardır. Çalışmada İMKB'ye kayıtlı bir inşaat ve taahhüt firmasının, IFRS öncesine ait bilançosu, bilançosuna ait dipnotları ve işletmenin kendi internet sitesinde yayınladığı bağımsız denetim raporundan yararlanarak tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış finansal tablolarının, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördüğü, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile yeniden hesaplanması durumunda oluşacak farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmada dikkat çeken önemli husus, örnek olarak alınan işletmenin yıllara yaygın inşaat

ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat hakedişlerine uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemi sayesinde, işletmenin aktif ve pasif hesaplarında azalışa ve Öz kaynaklarında ise hakediş bedelleri ile inşaat onarım maliyetleri arasındaki fark kadar artış olduğu tespit edilmiştir.

TMS 11'in uygulanması sonucu, IFRS sonrası işletmenin gerçekleşen maliyetleri ve dönem gelirleri, finansal tablolarına yansıtılmış ve olası kâr/zarar Öz kaynağın bir unsuru olarak bilançolarında yer almıştır. 1 Ocak 2013 yılından itibaren tüm işletmelerde TFRS/TMS'lerin zorunlu uygulanması ile, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan özel vergi düzenlemelerinin getirdiği güçlükler azalacak ve finansal tabloları analiz edenler için finansal bilgiler daha açık ve anlaşılır hale gelecektir.

KAYNAKÇA

ADRIAN, J. J. ve, D.J. ADRIAN. 2006. Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing, and Tax, Fourth Edition. Illinois: Stipes Publishing L.L.C.

AĞCA, A. 2007. **TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri**, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler), (Editörler: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları No: 52.

AKDOĞAN, N. ve O.SEVİLENGÜL. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 13. Baskı, İstanbul: ISM-MMO Yayın No:7.

ALAGÖZ, A. 2009. "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, Ocak 2009:1-36.

ALEXANDER, D., A.BRITTON ve A. JORISSEN 2009. International Financial Reporting and Analysis, Fourth Edition, United Kingdom: Cengage Learning.

BONHAM, Mike, CURTIS, Matthew, DAVIES, Mike and Others. 2008. International GAAP 2008: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

BRAGG, S.M. 2010. Revenue Recognition: Rules and Scenarios, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

DICK, W. ve F.M. PIERA. 2010. Financial Reporting under IFRS: A Topic Based Approach, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

EPSTEIN, B.J. ve E. K. JERMAKOWICZ. 2008. IFRS 2008: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

EPSTEIN, B.J. ve A.A. MİRZA. 2006. IFRS 2006: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

ERDEN, S. A. 1997. İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, 2. Baskı, İsparta: Tuğra Ofset Matbaası.

ERŞEN, Z.K. 2010. TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisan Tezi.

GOĞUŞ, E.H.S. 2006. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 6, Sayı: 19, Temmuz 2006: 75-86.

GREUNING, H.v. 2009. International Financial Reporting Standards: A Practical Guide, Fifth Edition, Washington: The World Bank.

GÜRBÜZ, Gökçen, B. A.AKGÜL, ve C.ÇAKICI. 2006. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Yayınları.

KAVACIK, M. 2008. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisan Tezi.

MACKENZIE, B., A. LOMBARD, D. COETSEE, T. NJIKIZANA, R. CHAMBOKO ve E. SELBST 2011. Applying IFRS for SMEs, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

MACKENZIE, B., T. NJIKIZANA, D.C. TSEE, R. CHAMBOKO ve, B. COLYVAS. 2011. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

MELVILLE, A. 2009. International Financial Reporting: A Practical Guide, Second Edition, Harlow: Pearson Education Limited.

MİRZA, A.A., M.ORRELL, ve G.J. HOLT. 2008. IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, Second Edition, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.

ÖRTEN, R., H.KAVAL ve A.KARAPINAR. 2009. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

SAYARI, M. 2002. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 6, Şubat 2002:1-16.

YILMAZ, F. 2009. "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerine Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi", Yönetim, Yıl:20, Sayı: 64 Ekim 2009: 8-26.