

# YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Yrd. Doç. Dr. E. Handan SÜMER GÖĞÜŞ\*

## ÖZET

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri bünyelerinde barındırdıkları riskler birden fazla dönemde tamamlanabilmeleri ve yüksek tutarda sermaye gerektirmeleri nedeniyle özellik arz eden işlemlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki tartışmaların temelini, söz konusu işlerin birden fazla faaliyet dönemini kapsamı nedeniyle işin ifası sırasında meydana gelen gelir ve giderlerin hangi dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu teşkil etmiştir. Konu ile ilgili olarak *tamamlanmış sözleşme (completed contract)* ve *tamamlanma yüzdesi (percentage of completion)* olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi geliştirilmiştir. Gerek Türkiye gerek ise uluslar arası çerçevede konu ile ilgili muhasebe standartları incelendiğinde genel eğilimin tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması yönünde olduğudur. Çalışmada söz konusu yöntemler incelenerek aralarındaki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, gerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve gerekse Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) muhasebe standartlarının öngördüğü tamamlanma yüzdesi yönteminin muhasebe kayıtları ve Tek Düzen Hesap Planı üzerindeki etkileri de tartışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

## ABSTRACT

Construction and repair works carried out during long years are activities that require special care due to their risks, longer completion period and high amounts of capital required. The discussions about the accountancy of the construction and repair works carried throughout the years are based on the accountancy period of the incomes and expenses resulting from the works. In theory, two different methods have been developed, namely *completed contract method* and *percentage of completion method*, for this purpose. The aim of this study is to examine these methods. After a short description of the methods, they have been compared by using a sample. Finally, the need of the changes in Turkish accountancy, which occurs because of the acceptance of the percentage of completion method by the both Turkish Accounting Standards Committee and Turkish Capital Market Board accounting standards, has been discussed.

**Keywords:** Construction and repair works throughout the years, completed contract method and percentage of completion method

\* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., Almanca İşletme Bölümü  
e-mail: handan\_s@yahoo.com

## 1. GİRİŞ

**T**ürkçe literatürde *yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri* olarak adlandırılan; bina, köprü, baraj yapımı gibi işler bir yıllık dönemde tamamlanamayacak büyük projeleri ve büyük sermayeleri gerektiren kapsamlı işlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin en belirgin özellikleri büyük riskleri içermeleri, bir çoğunun benzerleri bulunmamasından dolayı pazar değerlerinin olmaması ve bir yıl içinde tamamlanamayacak boyutta detayları içermeleridir. Kapsadıkları risklerin en önemlileri fiyat riski, teknik risk ve faiz riskidir. İş sürecini sözleşme öncesi, sözleşmenin yapılması, uygulama ve garanti süresi olmak üzere dört ayrı aşama halinde düşündüğümüzde risk işin her aşamasında karşımıza çıkmaktadır. En başta fiyatın maliyet tahminlerine dayalı olarak saptanmak zorunda oluşu riskin (fiyat riski) sözleşme öncesinde başlamasına sebep olmaktadır. Konu ile ilgili ikinci risk boyutunu teşkil eden teknik risk üreticinin üründe taahhüt ettiği özelliği yerine getirememesi veya işi sözleşmede belirtilen zamanda tamamlayamaması gibi nedenlerden ötürü ceza ödemeye zorunlu olması sonucunda ortaya çıkar. Üçüncü önemli risk olan faiz riski ise projelerdeki büyük sermaye ihtiyacından dolayı kredi kullanma gereksiniminden kaynaklanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki tartışmaların temelini, söz konusu işlerin birden fazla faaliyet dönemini kapsamaması nedeniyle işin ifası sırasında meydana gelen gelir ve giderlerin hangi dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu teşkil etmiştir. Uygulamada *tamamlanmış söz -*

*leşme (completed contract) ve tamamlanma yüzdesi (percentage of completion)* olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi geliştirilmiştir. Konu ile ilgili olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IAS 11) incelendiğinde *tamamlanmış sözleşme yönteminin* benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu yöntem gerek Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gerekse Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanmış olan standartlar çerçevesinde de kabul edilmiştir<sup>1</sup>. Sonuç olarak standartlarda dönemsel ilkesinin ön planda tutulduğu tamamlanma yüzdesi yöntemi konusunda artık fikir birliği oluşmuştur.

Çalışmada söz konusu yöntemler, tamamlanma yüzdesi yönteminin standartlarda tercih edilme nedenlerini ortaya koymak amacıyla incelenmiştir. Bu doğrultuda aşağıda yer alan ikinci bölümde, iki yöntem bir örnek üzerinde karşılaştırılmış ve üçüncü bölümde ise tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmaya başlanması halinde yapılacak muhasebe kayıtları ve Tek Düzen Hesap Planında meydana gelecek düzeltmeler tartışılmıştır.

## 2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler

Birinci bölümde değinildiği gibi, konu ile ilgili olarak uygulamada *tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi* olmak üzere iki yöntem söz konusudur. Yöntemler aşağıda yer alan bölümde bir örnek üzerinde anlatılmaya ve iki yöntem arasındaki farklar ortaya konmaya çalışılmıştır. Tablo 1'de çalışmanın bütünü için geçerli olan örneğe ilişkin veriler yer almaktadır<sup>2</sup>.

1 **Sermaye Piyasası Kurulu**, Tebliğ Seri No: XI, 24. Kısım ve **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**, İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11), Tebliğ Sıra No: 7.

2 Söz konusu örnek Holger Holmes, Kritische Würdigung der Bilanzierung bei langfristigen Auftragsfertigungen nach HGB und IAS, Diplomarbeit, Fachhochschule Niederrhein, 2001'den esinlenerek hazırlanmıştır.

**Tablo 1: Örneğe İlişkin Veriler**

Örnek 1: *Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili olan bir projenin başlangıç tarihi 01.01.2003'dir. Söz konusu proje 31.12.2005 tarihinde tamamlanacaktır. Aşağıda projenin yıllık gider/maliyet dağılımına ilişkin tahminler yer almaktadır. Projenin toplam maliyet bedeli 3.000 YTL ve toplam sözleşme bedeli ise 3.500 YTL'dir.*

Yıl	2003	2004	2005	Toplam Giderler
Dolaysız Maliyetler	600	400	300	1.300
Dolaylı Maliyetler	200	500	300	1.000
Dönem Giderleri	200	300	200	700
<b>Toplam</b>	<b>1.000</b>	<b>1.200</b>	<b>800</b>	<b>3.000</b>

- *Proje yıllık bazda belli bölümlere ayrılmış ve müşteri yıllık olarak saptanan işlerin tamamlanması neticesinde, yıllık maliyet toplamının 10% fazlasını ödeme taahhüdünde bulunmuştur. Buna göre, toplam 3.500 YTL olan proje tutarı; ilk yıl 1.100 YTL, ikinci yıl 1.320 YTL ve üçüncü yıl ise 1.080 YTL (1.080= 880 + 200) şeklinde ödenecektir.*
- *Dönem Giderlerinin tamamı maliyete pay verilmesi olası nitelikte olup, örnekte söz konusu giderler % 100 oranında maliyete eklenmiştir.*
- *Yukarıda belirtilen gelir ve giderlere ilişkin yapılan tahminler ile fiili rakkamların birbirine eşit olduğu varsayılmıştır.*

*Tamamlanma oranının hesaplanmasında girdi analizi (cost to cost method) kullanılmıştır.*

## 2.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre kar işin tamamlanması neticesinde muhasebeleştirilir<sup>3</sup>. Sözü edilen tamamlanma zamanının tam anlamı ile neyi ifade ettiği de irdelenmesi gereken bir başka konudur. Örneğin tamamlanmış sözleşme yönteminin kabul edildiği Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun 44'üncü maddesine göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise; iş geçici kabulün yapıldığı yılda bitmiş sayılır Geçici kabul tarihi ise, kabul tutanağının komisyonca düzenlendiği

tarihtir. Ancak, uygulamada, geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihi ile onay tarihi de farklı olabilmektedir. Geçici kabul tutanağı onaydan sonra hüküm ifade edeceğinden vergi idaresi, onay tarihini, geçici kabulün yapıldığı tarih olarak kabul etmektedir. Yıllara sari inşaat ve onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne tabi değil ise; işin fiilen tamamlandığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilecektir. Burada, işin fiilen tamamlanmasından; taahhüt edilenin karşı tarafın kullanımına hazır duruma getirilmesi ya da bırakılmasını anlamak gerekir<sup>4</sup>.

3 G. Adolf Coenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, *Moderne Industrie Verlag*, 16. überarbeitete und erweiterte Auflage, 1997, s. 38.

4 Metin Kayrak; Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, *Vergi Dünyası*, Sayı 244, Aralık 2001, s. 41.

Söz konusu yöntemle göre, gelir kaydı işin bitiminde yapılır Bu nedenle de işin başlama ve bitiş arasındaki dönemlere ait kar veya zarar bilgilerinin gerçeği yansıtmayacağı çok açıktır Ayrıca, konu ile ilgili bir başka sorun ise maliyet hesaplamaları sırasında ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi üretim ile ilgili dolaysız maliyetler direkt maliyet kapsamı içine alınırken, dolaylı giderler dağıtım yoluyla maliyete yüklenir Bu arada genel yönetim gideri gibi bazı giderlerden maliyete pay verilmesi seçimsel bırakılmış olup pazarlama satış ve dağıtım giderleri gibi giderler ise maliyet hesaplamalarına dahil edilmezler. Dolayısıyla bu yöntemdeki sorunlardan biri de

dağıtım seçimsel bırakılmış olan giderler ile maliyet hesaplarına dahil edilmeyecek olan giderlerin varlığından kaynaklanmaktadır Söz konusu giderlerin büyüklüğü ve özellikle maliyete pay verilmesi seçimsel bırakılmış olan giderlerin pay oranının düşük tutulması veya pay verilmeyerek sonuç hesaplarına alınmaları halinde dönem giderleri yüksek tutarlara ulaşmaktadır. Bu durum ise işin tamamlanmadığı dönemlerde karın çok düşük çıkmasına hatta zarara sebep olmaktadır<sup>6</sup>. Yukarıdaki örneğin tamamlanmış sözleşme yöntemine göre çözümü Tablo 2’de yer almaktadır.

**Tablo 2: İşin Tamamlanma Sürecinde Tamamlanmış Sözleşme Yönteminin Uygulanması Sonucunda Bilanço ve Gelir Tablosunda Meydana Gelen Etkiler**

Gelir Tablosu Kalemleri	2003	2004	2005
Gelir	-	-	3.500
Maliyet			(3.000)
Brüt Kar/Zarar			500
Faaliyet Gideri	(0)	(0)	(0)
Dönem Kar/(Zararı)	(0)	(0)	500.

  

Bilanço Kalemleri	31.12.2003	31.12.2004	31.12.2005
<b>Aktif</b>			
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	1.000	2.200	0
<b>Pasif</b>			
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	1.100	2.420	0

5 Jörg Baetge / Hans-Jürgen Kisch / Stefan Thiele, Konzernbilanzen, 6. akt. Auflage, Düsseldorf: IDW Verlag, 2002, s. 633 – 640.

6 Daha önce de bahsedildiği gibi, maliyet ile ilgili detaylı bilgi standartlar doğrultusunda üçüncü bölümde ele alınacaktır

Tablo 2' de yer alan gelir tablosu verileri neticesinde, söz konusu yöntemle göre yapılan hesaplamalarda proje ile ilgili olarak ilk yıl 200 YTL ve ikinci yıl 300 YTL olmak üzere iki yılda toplam 500 YTL tutarında zarar meydana gelecek iken, maliyete eklenebilecek dönem giderlerinin tamamının maliyet hesaplarına dahil edilmesinden dolayı zarar meydana gelmemiştir<sup>7</sup>. Dolayısıyla örneğimizde, işin yapımının devam ettiği üç yıl süresince meydana gelen zararın aşağıya çekilmesi, maliyete eklenmesi isteğe bırakılmış olan giderlerin maliyet hesaplamalarına en üst boyutta dahil edilmeleri neticesinde, mümkün olmuştur. Bu arada söz konusu yöntemde gelir tablosu dışında bilanço üzerine etkileri pasifte *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri ve aktifte Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında izlemek mümkündür. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri'nde* ilk yılda 1.100 YTL, ikinci yılda 2.420 YTL tutarına ulaşılacaktır Üçüncü yılda işin tamamlanması nedeniyle bilançoda hakediş bedeli yer almayacaktır. Bu arada Tablo 1' de de belirtildiği gibi, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri* hesabında maliyete pay verilmesi isteğe bırakılmış olan dönem giderlerinin en üst seviyede aktifleştirilmesi neticesinde, maliyet tutarı ilk yıl 1.000 YTL, ikinci yıl 1.200 YTL ve üçüncü yıl ise 800 YTL olmak üzere toplam 3.000 YTL tutarında bir değere ulaşmıştır. Ancak, Tablo 2'den de izleneceği gibi toplam 3.000 YTL tutarındaki maliyet hesabı üçüncü yıl kapatılarak gelir tablosunda giderleştirilmiştir. Bunun dışında toplam 3.500 YTL tutarındaki *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri* hesabı işin tamamlandığı yıl olan üçüncü yıl kapatılarak hasılat olarak gelir tablosuna kaydedil-

miştir. Dolayısıyla üçüncü yılda kapanış bilançosunda söz konusu kalemlere ilişkin herhangi bir veri yer almayacak ve dönem karı ise 500 YTL olarak raporlanmış olacaktır.

## 2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yöntemindeki ana düşünce, projenin sonuçlandırılmasına bağlı kalınması gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim aşamasına göre muhasebeleştirilmesidir. Bu yöntemin kullanılması sonucunda başlangıçta işin tamamı için saptanan toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere dağıtılmış olur

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere yöntemin tahmin ve işin tamamlanma derecesi olmak üzere iki önemli boyutu söz konusudur. İşin tahmin boyutunda güvenilirlik ön koşuldur. Bu noktada bir yandan iş ile ilgili hesaplamaların doğru yapılması, bir yandan da tarafların sözleşmede ortaya konan taahhütleri yerine getirmeleri konusu önem kazanmaktadır. Tamamlanma derecesinin hesaplanması ile ilgili işin ikinci boyutunda ise girdi-çıkıtı analizlerinden biri kullanılabilir<sup>8</sup>. Uygulamada daha ziyade girdi analizi yardımı ile hesaplanan bu oran daha sonra gelir dağılımının belirlenmesi için kullanılır

Bu yöntemde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirileceği hesap, bilançoda işin bitimine kadar kalan geçici bir hesap niteliğindedir<sup>9</sup>. Söz konusu hesap Tek Düzen Hesap Planı açısından üçüncü bölümde irdeleneceğinden aşağıda *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Yeni Hesap* olarak adlandırılacaktır

7 Tablo 1'de, örnekte dönem giderlerinin tamamının maliyete pay verilmesi olası nitelikte olduğu ve söz konusu giderlerin %100 oranında maliyete eklendiği belirtilmiştir.

8 Sve Hayn/Georg Graf Waldersee, IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 4. Auflage, Schaeffer Poeschel Verlag, Stuttgart, 2003, s. 123. ve G. Förtschle/B. Holland/M. Kroner, Internationale Rechnungslegung: US-GAAP, HGB und IAS, Economics Verlag, Heidelberg, 2001, s. 128.

9 (Gross amount due from customers for contract work-künftige Forderungen aus Fertigungsaufträgen), bkz.:Buchholz, Internationale Rechnungslegung, 3.vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin,2003,s.180.

**Tablo 3: Tamamlanma Yüzdesi Yönteminin Çözümüne İlişkin Detaylar**

Tanımlar	Tutar
<b>Birinci Yıl-2003</b>	
İşin Tamamlanma Derecesi	$1.000 / 3.000 = 33.3 \%$
Muhasebeleştirilecek Kar Tutarı	$500 \times 33.3 \% = 166$
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Ek Alacak Tutarı	$1.000 + 166 - 1.100 = 66$
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Alacak Tutarı	1.100
<b>İkinci Yıl-2004</b>	
İşin Tamamlanma Derecesi	$2.200 / 3.000 = 73.3\%$
Muhasebeleştirilecek Kar Tutarı	$500 \times 73.3\% - 166 = 200$
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Ek Alacak Tutarı	$2.200 + 366 - 2.420 = 146$
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Alacak Tutarı	1.320
<b>Üçüncü Yıl-2005</b>	
İşin Tamamlanma Derecesi	$3.000 / 3.000 = 100 \%$
Muhasebeleştirilecek Kar Tutarı	$500 \times 100\% - 366 = 134$
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Ek Alacak Tutarı	$3.000 + 500 - 3.300 = 200$
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Alacak Tutarı	$880 + 200 = 1.080$

Tablo 3, verileri Tablo 1’de yer alan örneğin tamamlanma yüzdesi yöntemine ilişkin çözüm detaylarını içermektedir. Tablo 3’den de anlaşılacağı gibi, ilk yıl için 33.3%’ü, ikinci yıl 40%’i ve üçüncü yıl ise 26.7%’si gerçekleştirilerek proje tamamlanmıştır.

Tablo 3 ve Tablo 4’de görüldüğü gibi, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanmış

olan kar tutarı ilk yıl 166 YTL, ikinci yıl 200 YTL ve üçüncü yıl ise 134 YTL’dir. Dolayısıyla ilk yıldaki ödemeye göre *kasal/banka* hesaplarından biri 1.100 YTL ve *yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili yeni hesap* 66 YTL tutarında borçlandırılırken gelir kalemi 1.166YTL (Maliyet: 1.000 + Kar: 166) bedelinde alacaklandırılacaktır.

**Tablo 4: İşin Tamamlanma Sürecinde Tamamlanma Yüzdesi Yönteminin Uygulanması Sonucunda Bilanço ve Gelir Tablosunda Meydana Gelen Etkiler**

Gelir Tablosu Kalemleri	2003	2004	2005	Toplam
Gelir	1.166	1.400	934	3.500
Maliyet	(1.000)	(1.200)	(800)	(3.000)
Brüt Kar/Zarar	166	200	134	500
Faaliyet Gideri	(0.000)	(0.000)	(0.000)	(0.000)
Hesaplanan Dönem Kar/Zararı (*)	166	200	134	500

  

Bilanço Kalemleri	31.12.2003		31.12.2004		31.12.2005	
<b>Aktif</b>						
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile İlgili Yeni Hesap <sup>10</sup>	66		146		0	

(\*) Tablo 3’de hesaplamaya ait detay yer almaktadır. Bu arada söz konusu tutarlar muhasebeleştirilmiş olan tutarlardır.

İkinci yılda ise *kasa/banka* hesaplarından biri 1.320 YTL tutarında ve *yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili yeni hesap* ise 80 YTL tutarında borçlandırılırken gelir kalemi 1.400YTL (Maliyet: 1.200 + Kar:200) tutarında alacaklandırılacaktır Üçüncü yılda ise kar 134 YTL olacaktır. Söz konusu yıldaki ödeme kasa/banka hesaplarından biri 1.080 YTL tutarında borçlandırılarak muhasebeleştirilirken, gelir kalemi 934 YTL (Maliyet: 800 +Kar: 134) tutarında ve alacaklar kalemi ise 146 YTL tutarında alacaklandırılacaktır Sonuç olarak; Tablo 4’den de izlenebileceği gibi bilançoda yer alan *yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili yeni hesap* ilk yıl 66 YTL, ikinci yıl 80 YTL tutarında borçlandırılmıştır Dolayısıyla ikinci yıl sonunda söz konusu hesapta toplam 146 YTL borç bakiye oluş-

muştur. İşin tamamlandığı yılda yapılan 1.080 YTL tutarındaki ödemenin 934 YTL’luk kısmı satış hasılatını teşkil ederken, bakiyesi olan 146 YTL ile geçmiş iki senenin alacakları kapatılmış olacaktır.

### 2.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, dönem sonucu konusunda doğru bilgilendirme yapmaması ve dönemler arasında büyük tutarsızlıklara sebep olması nedeniyle muhasebenin öncelikli ilkelerine ters düşmüş ve günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir. Tamamlanma yüzdesi yöntemi bu sakıncaları büyük ölçüde gidermesi nedeniyle tek seçenek konumuna gelmiştir. Söz konusu yöntemin eleştiri aldığı konu tahminlere dayalı olmasıdır Ancak, işletme yaşamının do-

10 Söz konusu hesap Tek Düzen Hesap Planı açısından üçüncü bölümde irdelenmiştir

ğasında olan belirsizlik, muhasebede tahminleri geçersiz kılmaz. Tam tersine gelişmelere göre düzeltme yapma dinamiklerini sağlar. Ayrıca, daha önce de belirtildiği gibi, standartta yöntemin uygulanmasında tahminlerin güvenilirliği ön şart olarak koşulmuştur.

**Tablo 5: Yöntemler Arasındaki Farklar**

Farklılığın İncelendiği Alanlar	Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi
İçerik	<i>Hukuki Bakış Açısı:</i> İş ile ilgili gelir ve gider için tamamlanması sonucunda muhasebeleştirilir.	<i>İktisadi Bakış Açısı:</i> Gelir ve giderler için gerçekleştirildiği dönemler itibarı ile muhasebeleştirilir.
Öncelikli İlkeler	İhtiyatlılık ilkesi ön planda	İhtiyatlılık ilkesi daha geri planda, dönemsellik ilkesi daha hakim
Uygulama Alanı	Vergi Kanunlarında (ülkemizde ve Almanya'da)	IFRS, US-GAAP, SPK ve TMSK

**Kaynak:** Rainer Buchholz, Internationale Rechnungslegung, 3. vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2003, s. 179.

Söz konusu tablodan da anlaşılacağı gibi en başta iki yöntemin dayandığı bakış açıları farklılık arz etmektedir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi hukuki bakış açısına sahipken, tamamlanma yüzdesi yönteminde iktisadi bakış açısı benimsenmiştir. Tablo 5' deki ikinci farklılık yöntemlerin benimsedikleri ilkelerden kaynaklanmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde ihtiyatlılık ilkesi ön planda tutulmuş, ancak dönemsellik ilkesi ihmal edilmiştir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi daha ön planda olup, ihtiyatlılık ise tamamen göz ardı edilmemiştir.

İki yöntem arasında son karşılaştırma ise uygu-

lama alanları açısından yapılmıştır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi daha ziyade vergisel amaçlı olarak kabul görürken, tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması IFRS, USGAAP, SPK ve TMSK tarafından ön görülmüştür.

Aşağıda yer alan 6 no'lu Tablo'da örnek ile ilgili iki farklı uygulamanın dönem sonuçları karşılaştırılmıştır. Söz konusu tabloda yer alan verilerden anlaşılacağı gibi, projenin bütününe meydana gelen gerçek karın (500 YTL) değişmemesine karşın iki farklı uygulama arasında yıllar itibarı ile önemli farklar meydana gelmiştir. En yanlış ve tutarsız bilgilendirme tamamlanmış sözleşme yöntemine aittir.



Tablo 6: Örneğe Ait Sonuçların Karşılaştırılması

	Dönem Sonuçları -Kar/(Zarar)	
	Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi
Birinci Dönem	0	166
İkinci Dönem	0	200
Üçüncü Dönem	500	134
Toplam	500	500

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılan hesaplamalarda birinci ve ikinci kar meydana gelmez iken, son yılda dönem karı 500 YTL gibi ani ve yüksek bir tutarda gerçekleşmiştir. Ancak dönemsellik ilkesinin ön planda tutulduğu tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması neticesinde daha gerçekçi bir sonuca ulaşılmıştır.

### 3. Türk Tek Düzen Hesap Planı ve Gerekli Değişim Önerileri

Aşağıda tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması sonucunda yapılması gereken muhasebe kayıtları irdelenecek ve bazı önerilerde bulunulacaktır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi bir nevi hizmet ifası olarak nitelendirildiğinden, muhasebeleştirmede, yapılmakta olan inşaat ve onarım işi ile ilgili dolaysız maliyetler, öncelikle “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı”na kaydolunur. Bu noktada tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılacak kayıtlardan herhangi bir fark yoktur<sup>11</sup>. Dolaysız maliyetler kapsamında; yapımla ilgili işçilikler, malzeme, maddi duran varlıklara ilişkin amortismanları ile taşıma giderleri, maddi duran varlıklara ilişkin kirala-

ma giderleri, tasarım ve teknik hizmet giderleri, garanti ve büyük onarımların öngörülen maliyetleri ile taşeron hizmet maliyetleri girer<sup>12</sup>. Dolaylı maliyetler ise sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderleri gibi maliyetleri içerir<sup>13</sup>. Bu arada yapımla ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler ise ödeneceği belirtilmemiş genel yönetim, satış, araştırma geliştirme giderleri, inşaat faaliyetlerinde kullanılmayan maddi duran varlıkların amortisman giderleri ile ihale alımı için katlanılan giderler ya pıldıkları dönemin giderleri içinde yer alarak doğrudan sonuç hesaplarına aktarılırlar<sup>14</sup>

Dönem Sonunda; maliyet hesaplarında toplanan giderler, yansıtma hesapları aracılığıyla hesap planındaki “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılarak kapatılabilir Hali hazırdaki uygulamada ise, inşaat işi ile ilgili maliyetler, henüz bitmemiş işlerin bilançoda gösterilmesini sağlamak üzere “170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarına aktarılarak kapatılır Zira kar işin tamamlanması neticesinde

11 Akdoğan, N./Sevilengül, O.; Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları No: 7, 2. Baskı, İstanbul 1994, s. 362-365.

12 SPK, a.g.t., 550.madde ve TMSK, a.g.t. 7. ve 17. maddeler, TMS 11.

13 SPK, a.g.t., 550. madde. ve TMSK, a.g.t., 7., 18. ve 19. maddeler, TMS 11.

14 SPK, a.g.t., 550. madde ve TMSK, a.g.t., 7. ve 20. maddeler.

raporlanacağı için 622 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına her dönem sonu aktarma yapılmaz. Söz konusu hesap için bitirilmesi neticesinde çalıştırılır Dolayısıyla tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması halinde 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesaplarına ihtiyaç kalmayacaktır

Sözleşme geliri, ihale bedeli ile varlığın özelliklerinde, şeklinde ya da sözleşme süresindeki değişimler, müşterinin neden olduğu gecikmeler ve teşvik ödemeleri gibi müşteriden alınabilmesi olası ve güvenilir biçimde saptanabilen ek hak edişlerin gerçeğe uygun değeridir. İşveren tarafından sözleşmede onaylanmış olan hak ediş bedelleri yıl sonunda ödeniyorsa “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına kaydedilmeden direkt “600 Yurtiçi Satışlar” hesabına aktarılabilir Bu yöntemde önceden yapılan ödemelerin avans olarak nitelendirilmesi ve söz konusu ödemelerin “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri” hesabı yerine 34 Alınan Avanslar grubu altında bir hesapta izlenmesi de düşünülebilir. Bu noktada kimi zaman ödenen miktardan daha fazla bir tutarın gelir olarak gösterilmesi olasıdır Bunun bir nedeni söz konusu dönemde planlanandan daha fazla iş yapılması neticesinde, tamamlanma oranının toplam gelir ile çarpımı sonucunda ulaşılan tutarın daha büyük bir tutar olarak meydana gelmesidir. Bu durumda işin bütünü açısından ek bir ödeme söz konusu olmamakla birlikte dönem bazında bir düzeltme yapılması gerekmektedir İkinci neden ise gerçekleşen maliyetlerin planlanan maliyetlerden büyük olmasıdır. Dolayısıyla ikinci durumda sözleşme içeriğine bağlı olarak müşteriden ek bir ödeme talep edilebilir.

Yukarıda anlatılan her iki durumda muhasebe-

leştirilmesi gereken ek tutarlar ile ilgili farklı hesaplara ihtiyaç duyulacaktır. Müşteri sözleşmede ek ödeme yapmayı kabul etmiş ise söz konusu fark “182 Onaylanacak Hakedişler” hesabı gibi yeni bir hesapta muhasebeleştirilebilir<sup>15</sup>. Yapılan sözleşmeye göre müşteriden ek ödeme talebinde bulunulamayacak ise, fark direkt giderleştirilmelidir. Bu arada, fark tamamen tamamlanma oranından kaynaklanıyorsa, “182 Onaylanacak Hakedişler” hesabı yerine başka bir tahakkuk hesabı kullanılabilir Ancak, uygulamada farkın nedeni tam olarak bilinemeyebileceğinden tek bir hesabın çalıştırılması daha uygun olacaktır.

Bu bilgiler çerçevesinde dönem sonunda kapanış kayıtlarını iki farklı yaklaşıma göre irdelemek yerinde olacaktır. Birinci yaklaşım, tamamlanma yüzdesi yönteminin vergi kanunları açısından benimsenmiş olduğu varsayımına dayalıdır Bu durumda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapanış kayıtları açısından büyük bir özellik arz etmeyecektir. Hatta inşaat ve onarım işleri ile uğraşanlar açısından geçici vergi mükellefiyeti söz konusu olabilecektir. Ayrıca, hak ediş bedellerinin ödenmesi sırasında “295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabının çalıştırılmasına da gerek duyulmayacaktır.

İkinci yaklaşımda ise vergi kanunlarının değişmediği varsayımı ile hareket edilmelidir Dolayısıyla, vergi kanunlarına göre verginin tahsilatı işin bitiminde gerçekleştirilir. Bu durumda ise iki öneri söz konusu olabilir. Birinci öneri<sup>16</sup> kardan ayrılan karşılıkları “470 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabında takip edip, “590 Dönem Net Karı” hesabına alınan dönem karının ise daha sonra “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına intikal ettirilmesi şeklindedir. Bu arada hak ediş bedellerinin

15 Mehmet Sayarı; İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 3, Eylül 2004, s. 69.

16 Mehmet Sayarı, a.g.m., s. 72.

ödenmesi halinde %5 oranında söz konusu olan peşin vergiler “295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” hesabına kaydedilecektir. İkinci öneri ise dönemde ödenmesi gereken vergi borcunun ertelenmiş vergi olarak kabul edilmesi durumudur<sup>17</sup>.

#### 4. Sonuç

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri bünyelerinde barındırdıkları riskler birden fazla dönemde tamamlanabilmeleri ve yüksek tutarda sermaye gerektirmeleri nedeniyle özellik arz eden işlemlerdir. Konu ile ilgili tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi olmak üzere iki yöntem geliştirilmiştir. Ancak, son yıllarda gerek uluslararası gerekse ulusal alanda standartlarda tamamlanma yüzdesi yöntemi konusunda bir fikir birliği oluşmuştur. Gerek SPK gerekse TMSK tarafından yayınlanan standartlar incelendiğinde ise aralarında ifade farklılığı dışında önemli bir fark olmadığı da özellikle uygulamacılar açısından sevindiricidir

Çalışmada ilk olarak tamamlanma yüzdesi yönteminin standartlar tarafından tercih edilme nedenlerini anlamak üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan iki yöntem karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır

Tamamlanmış sözleşme yönteminde ihtiyatlılık ilkesine çok katı bir biçimde bağlı kalınmış olması neticesinde, dönem sonuçları tam anlamı ile gerçeği yansıtmamaktadır Söz konusu yöntemin temel sakıncasını karın işin tamamlandığı dönemde muhasebeleştirilmesi oluşturur. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmuş, gelir ve giderlerin her dönem sonunda işin tamamlanma oranına göre

muhasebeleştirilmesi gerektiği savunulmuştur. Bu yöntemin amacı dönem sonucunu daha doğru raporlamaktır.

Çalışmada iki yöntemin bir örnek üzerinde uygulanması neticesinde ortaya çıkan dönem sonuçları karşılaştırılmış ve büyük farklar tespit edilmiştir. Bu farkların ana nedenini yöntemlerin dayandıkları ilkelerdeki farklılıklar oluşturmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminin ana amacı kar dağıtımını belirlemek olup bilgilendirme ikinci sırada yer almaktadır İhtiyatlılık ilkesinin çok katı bir şekilde uygulandığı bu yöntemde, raporlama en başta borç verenler olmak üzere üçüncü şahıslara yönelik yapılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise ilgi grupları açısından ortaklar ön planda tutulmuştur. Söz konusu yöntemde ana amaç, bilgilerin doğru raporlanmasıdır

Dönem sonucu konusunda doğru bilgilendirme yapmaması ve şirket kar/zararının bir dönemden diğerine tutarsız sonuçlar vermesi tamamlanmış sözleşme yönteminin zayıf noktalarını teşkil ederken, tamamlanma yüzdesi yönteminin tahminlere dayanması uygulamanın yapıldığı şirketin riskliliğini arttırmaktadır Ancak, standartlarda yöntemin uygulama şartlarından biri tahminlerin güvenilirliği olarak belirtilmiştir. Gelir ve maliyetin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda ise, sözleşme maliyetlerinin katlanılan dönemde tamamen, sözleşme gelirin ise, yalnızca katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılması mümkün olan kısmı kadar mali tablolara alınması önerilmiştir. Dolayısıyla standartlarda söz konusu yöntemin uygulanması neticesinde karşılaşılabilecek risk boyutu ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır

17 İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre, Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması, Öneri. C.4. Haziran, 2001, s.183-191.

**KAYNAKLAR**

**Akdoğan, N./Sevilengül, O.;** Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları No: 7, 2. Baskı, İstanbul 1994.

**Bätge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.;** Konzernbilanzen, 6., aktualisierte Auflage, *IDW-Verlag*, Düsseldorf, 2002.

**Buchholz, Rainer;** Internationale Rechnungslegung, 3. vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage, *Erich Schmidt Verlag*, Berlin, 2003.

**Coenenberg Adolf G.;** Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, *Moderne Industrie Verlag*, 16. überarbeitete und erweiterte Auflage, 1997.

**Förschle, G./Holland, B./Kroner, M.;** Internationale Rechnungslegung: US-GAAP, HGB und IAS, *Economica Verlag*, Heidelberg, 2001.

**Hayn, Sve/Waldersee, Georg Graf;** IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 4. Auflage, *Schaeffer Poeschel Verlag*, Stuttgart, 2003.

**Holmes, Holger;** Kritische Würdigung der Bilanzierung bei langfristigen Auftragsfertigungen nach HGB und IAS, Diplomarbeit, Fachhochschule Niederrhein, 2001.

**Kayrak, Metin;** Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, *Vergi Dünyası*, Sayı 244, Aralık 2001, s. 40-46.

**Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk;** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre, Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması, *Öneri*, C.4. Haziran, 2001, s. 183-191.

**Özbakır, Ahmet;** Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, *Vergi Dünyası*, Sayı 256, Aralık, 2002, s. 101-108.

**Sayarı, Mehmet;** İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 3, Eylül 2004, s. 62-76.

**Sermaye Piyasası Kurulu, Tebliğ Seri No: XI, 24. Kısım.**

**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu;** İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11), Tebliğ Sıra No: 7.