

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE ZARARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

ACCOUNTING AND REPORTING FOR LOSS ON CONSTRUCTION CONTRACTS

Dr. Evren Dilek ŞENGÜR¹

ÖZET

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel ise beklenen zarar inşaat sözleşmesinin zararlar sonuçlanacağı tahmin edildiği yıl gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Muhtemel sözleşme zararının tamamının finansal tablolara yansıtılması muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine uygun bir yaklaşımdır. Bu çalışmanın amacı, inşaat sözleşmelerinde zararın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının tamamlanma yüzdesi yöntemi açısından ele alınarak örnek yardımı ile açıklanmasıdır.

ABSTRACT

Under the provisions of TMS 11, when it is probable that total contract costs will exceed total contract revenue, the expected loss shall be recognised as an expense immediately. Therefore, if a company estimates that it will incur a loss on construction contract, it should immediately recognize that loss in full. This treatment is in line with conservatism principle of accounting. The purpose of this study is to exemplify recognition of loss on construction contracts under percentage of completion method with the help of a case.

Anahtar Kelimeler: inşaat sözleşmelerinde zarar, TMS 11, tamamlanma yüzdesi yöntemi, tamamlanmış taahhüt yöntemi

Key Words: loss on construction contracts, TMS 11, percentage of completion method, completed contract method.

1.GİRİŞ

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu durumlarda beklenen zararın doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmiştir (TMS 11, paragraf 36). Bu çalışmanın esas amacı, inşaat sözleşmelerinde sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini

¹ İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, sengur@istanbul.edu.tr

aşmasının muhtemel olduğu durumlarda TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında beklenen zararın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının örnek yardımı ile açıklanmasıdır. Çalışmanın diğer amacı ise, sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmadığının öngörülmesi ancak inşaat süresi içerisinde herhangi bir dönemin zarar ile sonuçlanması durumunda yapılması gereken muhasebe kayıtlarının finansal tablolar üzerindeki etkisinin örnek yardımı ile açıklanmasıdır.

Çalışmada öncelikle inşaat sözleşmelerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açıklanmış, daha sonra tahminlerdeki değişikliklerin inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına etkileri kısaca anlatılmıştır. İnşaat sözleşmelerinde zararın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması; sözleşmenin zararlı sonuçlanmasının muhtemel olması ve sözleşme süresi içerisinde herhangi bir yılda zarar olması fakat sözleşmenin kârla sonuçlanması başlıkları altında örnek yardımı ile açıklanmıştır.

Çalışmada TMS 11 İnşaat Sözleşmesi Standardı kapsamında tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhtemel sözleşme zararının muhasebeleştirilmesinin finansal tablolara etkisi açıklanmış, tamamlanmış taahhüt yöntemi kapsam dışında bırakılmıştır. Çalışmanın kısıtlarından biri, makalede yer alan örneğin gerçek bir işletmeden alınmaması yani örneğin hipotetik olarak hazırlanmış olmasıdır. Çalışmanın diğer kısıtı ise; maliyet artı kâr sözleşmelerinin çalışma kapsamı dışında tutulması ve çalışmada sadece sabit fiyat sözleşmelerinin ele alınmış olmasıdır.

2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA GÖRE İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda inşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin hangi muhasebe döneminde raporlanacağını belirlemede etkili olan faktör; inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir. TMS 11'e göre; *bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa*, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, paragraf 22). Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır (TMS 11, paragraf 25). *Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda* ise sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmemesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, paragraf 32).

TMS 11'de ayrıca, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu durumlarda beklenen zararın doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılacağı da belirtilmiştir (TMS 11,

paragraf 36). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından yayınlanan standartların çevirisidir (Akdoğan ve Tenker, 2010:27). TMS 11 İnşaat Sözleşmesi Standardı da IASB tarafından yayınlanan IAS 11 Construction Contracts Standardının tercümesidir.

Kasım 2011'de International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayınlanan Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı taslağında; işletmenin bir yıldan daha uzun sürede gerçekleştireceği performans (edim) yükümlülüğü ile ilgili sözleşmeye taraf olduğu durumlarda; performans yükümlülüğü ekonomik açıdan dezavantajlı ise işletmenin borç ve ilgili gider kaydı yapması gerektiği belirtilmiştir (IASB, Exposure Draft, ED/2010/6, paragraf 86). Performans yükümlülüğünün ekonomik açıdan dezavantajlı olması; performans yükümlülüğünün yerine getirilmesi için katlanılan en düşük maliyetin işlem fiyatını aşması anlamına gelmektedir (IASB, Exposure Draft, ED/2010/6, paragraf 87). Performans yükümlülüğünün yerine getirilmesi için katlanılan en düşük maliyet ise aşağıdakilerden düşük olanıdır (IASB, Exposure Draft, ED/2010/6, paragraf 87):

- Performans yükümlülüğünün gerçekleştirilmesi ile direkt ilişkili olan maliyetler.
- İşletmenin sözleşmeden vazgeçme hakkı bulunması halinde, sözleşmeden vazgeçmek için ödemesi gereken bedel.

3. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLERİN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASINA ETKİSİ

Birçok finansal tablo kalemi, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak en güncel ve güvenilir bilgilere dayanarak tahmin edilebilir (TMS 8, paragraf 32). Bunlara örnek olarak şüpheli alacaklar ve varlıkların faydalı ömürlerinin tahmin edilmesi verilebilir. Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez (TMS 8, paragraf 33). Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir (TMS 8, paragraf 34). İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde de her dönem gelir tablosunda raporlanacak olan gelir ve gider tutarı makul tahminlere dayanmaktadır (Ankarath vd., 2010:57).

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmesi; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir (TMS 11). Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirip, gerektiğinde değiştirebilir. Sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin

tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 11, paragraf 38).

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir (TMS 8). Bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir (TMS 8, paragraf 34). Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir (TMS 8, paragraf 37). Bu koşullar dışında bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kâr veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır (TMS 8, paragraf 36):

(a) sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde veya;

(b) gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.

Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır (TMS 8, paragraf 38).

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir (TMS 8, paragraf 38). İnşaat sözleşmelerinde de değiştirilen tahminler, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (TMS 11, paragraf 38).

4. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE MUHTEMEL ZARARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Devam eden inşaat sözleşmelerinde muhtemel zararın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması; sözleşmenin zararlı sonuçlanmasının muhtemel olması ve sözleşme süresi içerisinde herhangi bir yılda zarar olması fakat sözleşmenin kârlı sonuçlanması başlıkları altında açıklanarak ele alınmıştır.

4.1. Sözleşmenin Zararla Sonuçlanmasının Muhtemel Olması Durumunda Sözleşme Zararının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İnşaat sözleşmesi imzalanıp inşaat işi başladıktan sonra, gelecek yıllarda inşaatın tamamlanması için katlanması gereken maliyetlerle ilgili tahminlerde değişiklik olabilir. Malzeme fiyatlarının artması, inşaat koşullarında değişiklik olması veya yeni bilgi edinilmesi gibi nedenlerle inşaatın tahmini tamamlanma maliyetinin artması durumunda, sözleşme maliyetinin sözleşme gelirini aşması ve dolayısıyla inşaat sözleşmesinin zararlı sonuçlanması muhtemel olabilir. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine uygun olarak TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda da toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu durumlarda beklenen zararın doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilmiştir (TMS 11, paragraf 36).

TMS 11'e göre inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmalıdır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde her dönem tamamlanan işle orantılı gelir ve kâr raporlanması sağlanır (TMS 11, paragraf 25). İnşaat sözleşmesinin tamamlanma aşamasının belirlenmesinde çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bunlardan en fazla kullanılan yöntem maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir (Kieso vd., 2010:968). Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre kümülatif tamamlanma yüzdesi ve cari dönem hasılatının hesaplanmasında kullanılan formüller aşağıda gösterilmiştir:

$$\text{Kümülatif Tamamlanma Y.} = \frac{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet}}{\text{Gerçekleşen Kümülatif Maliyet} + \text{Kalan Tahmini Maliyet}}$$

Cari Dönem Geliri: (Kümülatif Tamamlanma Y. x Sözleşme Bedeli) - Önceki Dönem(ler) Geliri

İnşaat sözleşmesinin zararlı sonuçlanmasının muhtemel olduğu durumda; tamamlanma yüzdesine göre yapılacak olan muhasebe kayıtlarının finansal tablolara etkisi aşağıdaki örnek yardımı ile açıklanmıştır.

Örnek: Aksu İnşaat İşletmesi (A)

Aksu İşletmesi 1.1.2009 tarihinde okul inşaatı ile ilgili bir ihale kazanmıştır. Okul inşaatının sözleşme bedeli 100.000 TL, tahmini tamamlanma maliyeti ise 90.000 TL'dir. İnşaat süresi üç yıl olup, sözleşme koşullarına göre 2009 yılında 20.000 TL, 2010 yılında 70.000 TL ve 2011 yılında 10.000 TL hakediş faturası düzenlenecektir. İnşaat ile ilgili 2009 yılına ait diğer bilgiler aşağıdadır. Aksu İnşaat İşletmesinin 2009, 2010 ve 2011 yıllarında bu okul inşaatı dışında başka bir faaliyeti bulunmamaktadır.

	2009
Yıl içinde gerçekleşen maliyet	22.500 TL
Gelecek yıllar için tahmini tamamlanma maliyeti	67.500 TL
Düzenlenen hakedişler	20.000 TL
Yıl içerisinde yapılan tahsilat	18.000 TL

TMS 11'e göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel ise beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11, Paragraf 36). Maliyetlere dayalı tamamlanma yüzdesi kullanıldığı durumlarda sözleşme sonucunun zararlı sonuçlanıp sonuçlanmayacağı tahmin edilmesinde, gerçekleşen kümülatif maliyet ve gelecek yıllarda katlanılacak olan tahmini maliyetin toplamı temel alınır. Toplam tahmini sözleşme maliyeti sözleşme gelirini aştığı zaman sözleşmenin zarar ile sonuçlanması muhtemel olur. 2009 yılında sözleşmenin 10.000 TL kâr ile sonuçlanacağı tahmin edilmiş ve tahmini sözleşme kârının hesaplanması aşağıda gösterilmiştir:

	2009
Sözleşme Geliri	100.000 TL
Sözleşme Maliyeti (22.500 TL + 67.500 TL)	(90.000 TL)
Sözleşme Kârı	10.000 TL

Aksu İnşaat İşletmesinin 2009 yılına ait tamamlanma yüzdesi ve hasılat tutarı aşağıda hesaplanmıştır:

$$2009 \text{ Yılı Tamamlanma } Y. = \frac{22.500 \text{ TL}}{22.500 \text{ TL} + 67.500 \text{ TL}} = \%25$$

$$2009 \text{ Yılı Satış Hasılatı} = \%25 \times 100.000 \text{ TL} = 25.000 \text{ TL}$$

Yukarıdaki şekilde hesaplanan hasılat tutarı, kesilen hakediş faturaları toplamından fazla ise aradaki fark faturalandırılmamış bir alacak olarak bilançonun varlıklar kısmında yer alır (Yılmaz, 2009:12). Aksu İnşaat İşletmesi'nin 2009 yılı hasılat tutarı 25.000 TL, kesilen hakediş faturaları ise 20.000 TL'dir. 31.12.2009 tarihli bilançoda Hakedişe Bağlı İşlemlerden Gelir Tahakkukları 5.000 TL olarak varlıklar arasında yer almalıdır. Aksu İnşaat İşletmesi'nin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanmış olan 2009 yılı kısmi Gelir Tablosu ile 31.12.2009 tarihli kısmi bilançosu aşağıda gösterilmiştir.

2009 YILI GELİR TABLOSU		31.12.2009 TARİHLİ BİLANÇO	
Satışlar	25.000 TL	Alacaklar	2.000
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	22.500 TL	Hakedişe Bağlı İşlemlerden	
Brüt Kâr	2.500 TL	Gelir Tahakkukları	5.000

2010 yılında Aksu İnşaat İşletmesi inşaat ile ilgili olarak fiilen 49.500 TL maliyete katlanmıştır. İşletme inşaatın tamamlanması için gelecek

C.18, S.2 İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

yıl 48.000 TL maliyete katlanılacağı tahmin edilmiştir. 2010 yılına ait diğer bilgiler aşağıda verilmiştir:

	2009	2010
Yıl içinde gerçekleşen maliyet	22.500 TL	49.500 TL
Gelecek yıllar için tahmini tamamlanma maliyeti	67.500 TL	48.000 TL
Düzenlenen hakedişler	20.000 TL	70.000 TL
Yıl içerisinde yapılan tahsilat	18.000 TL	69.000 TL

2010 yılında yapılan tahminler sonucunda inşaat sözleşmesinin 20.000 TL zarar ile sonuçlanmasının muhtemel olduğu tahmin edilmiştir. Tahmini sözleşme zararının hesaplanması aşağıda gösterilmiştir:

	2010
Sözleşme Geliri	100.000 TL
Sözleşme Maliyeti (22.500 TL + 49.500 TL + 48.000 TL)	(120.000 TL)
Sözleşme Zararı	(20.000 TL)

Toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu yıl sözleşme zararının tamamı dikkate alınarak gider kaydedilmelidir (Epstein ve Jermakowicz, 2010:297; Kieso vd., 2010:975). Toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirini aştığı anda, toplam sözleşme zararı tutarına geçmiş dönemlere ait kârlar tutarı eklenerek bulunacak tutar zarar olarak yansıtılmalıdır. (Alagöz 2009:28). Örnekte tahmini toplam sözleşme maliyeti sözleşme gelirini 2010 yılında aşmaktadır. 2010 yılında kaydedilecek olan gider tutarının belirlenmesi için öncelikle 2010 yılı kısmi gelir tablosunda sözleşme ile ilgili olarak raporlanması gereken net kâr veya zarar tutarının tespit edilmesi gerekmektedir. 2010 yılı kısmi gelir tablosunda sözleşme ile ilgili raporlanması gereken net kâr veya zarar aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanır (Epstein ve Jermakowicz, 2010:297):

Net Kâr (Zarar): Tahmini Toplam Sözleşme Zararı – Önceki Dönemler Kârı (Zararı)

Aksu İnşaat İşletmesi 2009 yılı kısmi gelir tablosunda 2.500 TL net kâr raporlamıştır. Yukarıdaki formül uygulandığında 2010 yılı kısmi gelir tablosunda inşaat sözleşmesi ile ilgili faaliyet sonucunun 22.500 TL net zarar olarak raporlanması gerektiği hesaplanmıştır.

2010 Yılı Net Zararı: (-20.000 TL) - (2.500 TL)

2010 Yılı Net Zararı: -22.500 TL

2010 yılında raporlanacak olan 22.500 TL net zarar sonucunda 2009 ve 2010 yılları kısmi gelir tablosunda raporlanan net kâr veya zarar toplamı, tahmini sözleşme zararına eşit olacaktır.

	2009	2010	2009 + 2010
Net Kâr (Zarar)	2.500	(22.500)	(20.000)

Aksu İnşaat İşletmesinin 2010 yılına ait kümülatif tamamlanma yüzdesi ve hasılat tutarının hesaplanması aşağıda gösterilmiştir:

$$2010 \text{ Yılı Kümülatif Tamamlanma Yüzdesi} \\ = \frac{22.500 \text{ TL} + 49.500 \text{ TL}}{22.500 \text{ TL} + 49.500 \text{ TL} + 48.000 \text{ TL}} = \%60$$

$$2010 \text{ Yılı Satış Hasılatı} = (\%60 \times 100.000 \text{ TL}) - 25.000 \text{ TL} \\ = 35.000 \text{ TL}$$

2010 yılı zararı (35.000-49.500) 14.500 TL'dir. 2010 yılı kısmi gelir tablosunda raporlanacak olan net zararın 22.500 TL olması için, (22.500-14.500) 8.000 TL gider yazılması gerekmektedir.

Aksu İnşaat İşletmesi'nin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanmış olan 2010 yılı kısmi Gelir Tablosu ile 31.12.2010 tarihli kısmi bilançosu aşağıda gösterilmiştir.

2010 YILI GELİR TABLOSU		31.12.2010 TARİHLİ BİLANÇO	
Satışlar	35.000 TL	Alacaklar	3.000
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	49.500 TL	Alınan Hakediş	30.000
Zarar	-14.500 TL	Avansları	
(-) Gider	-8.000 TL		
Net Zarar	-22.500 TL		

2010 yılı hasılat tutarı 35.000 TL iken, 2010 yılında 70.000 TL'lik hakediş faturası düzenlenmiştir. 70.000 TL'lik hakediş faturasının 5.000 TL'lik kısmı 2009 yılında eksik kesilen hakediş faturası için, 35.000 TL'si 2010 yılı için, kalan 30.000 TL'si ise 2011 yılı için önceden kesilmiş olan hakediş faturalarıdır. Bu nedenle 31.12.2009 tarihli bilançoda varlıklar arasında yer alan Hakedişe Bağlı İşlemlerden Gelir Tahakkukatı Hesabı kapatılmalı ve 31.12.2010 tarihli bilançoda Alınan Hakediş Avansları 30.000 TL yükümlülük olarak raporlanmalıdır.

Aksu İnşaat İşletmesi 2011 yılında inşaat ile ilgili olarak fiilen 43.000 TL maliyete katlanmış ve inşaatı tamamlamıştır. 2011 yılına ait diğer bilgiler aşağıda verilmiştir:

	2009	2010	2011
Yıl içinde gerçekleşen maliyet	22.500 TL	49.500 TL	43.000 TL
Gelecek yıllar için tahmini tamamlanma maliyeti	67.500 TL	48.000 TL	-
Düzenlenen hakedişler	20.000 TL	70.000 TL	10.000 TL
Yıl içerisinde yapılan tahsilat	18.000 TL	69.000 TL	13.000 TL

2011 yılında inşaat tamamlanmış ve sözleşme fiilen 15.000 TL zarar ile sonuçlanmıştır. 2011 yılında sözleşme zararının hesaplanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

C.18, S.2 İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

	2011
Sözleşme Geliri	100.000 TL
Sözleşme Maliyeti (22.500 TL + 49.500 TL + 43.000 TL)	(115.000 TL)
Sözleşme Zararı	(15.000 TL)

2011 yılında inşaat ile ilgili olarak 48.000 TL'lik maliyete katlanması öngörülürken fiilen 43.000 TL'lik maliyete katlanmış ve sözleşme fiilen 15.000 TL zarar ile sonuçlanmıştır. Önceki yıllarda sözleşme zararı ile ilgili tahmin yapıldıktan sonra, sözleşme fiilen daha az tutarda bir zarar ile sonuçlanırsa, aradaki fark inşaatın tamamlandığı yıl kazanç olarak raporlanır (Epstein ve Jermakowicz, 2008:94). 2011 yılı kısmi gelir tablosunda sözleşme ile ilgili olarak raporlanması gereken net kâr veya zarar rakamı formül yardımı ile aşağıda hesaplanmıştır:

Net Kâr (Zarar): Toplam Sözleşme Zararı - Önceki Dönemler Kârı (Zararı)

$$2011 \text{ Yılı Net Kârı: } ((-15.000) - (2.500) - (-22.500)) = 5.000 \text{ TL}$$

2011 yılında raporlanacak olan 5.000 TL net kâr sonrasında 2009, 2010 ve 2011 yılları kısmi gelir tablolarında raporlanmış olan net kâr veya zarar toplamı sözleşme zararı olan 15.000 TL'ye eşit olacaktır.

	2009	2010	2011	2009 + 2010 + 2011
Net Kâr (Zarar)	2.500	(22.500)	5.000	(15.000)

Aksu İnşaat işletmesi 2011 yılında inşaatı tamamladığı için 2011 yılı kümülatif tamamlanma yüzdesi %100'dür. 2011 yılı hasılatı; toplam sözleşme bedelinden önceki dönemler hasılatı çıkartılarak hesaplanır.

$$2011 \text{ Yılı Satış Hasılatı} = 100.000 \text{ TL} - 35.000 \text{ TL} - 25.000 \text{ TL} \\ = 40.000 \text{ TL}$$

2011 yılı zararı (40.000-43.000) 3.000 TL'dir. 2011 yılı kısmi gelir tablosunda raporlanacak olan net kârın 5.000 TL olması için, 2010 yılında fazla yazılan giderin düzeltilmesi amacı ile 8.000 TL gelir yazılması gerekmektedir.

Aksu İnşaat İşletmesinin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanmış olan 2011 yılı kısmi Gelir Tablosu ve 31.12.2011 tarihli kısmi Bilançosu aşağıda gösterilmiştir:

2011 YILI		31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇO	
GELİR TABLOSU			
Satışlar	40.000 TL	-	-
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	43.000 TL		
Zarar	-3.000 TL		
Önceki Dön. Gel. Ve Kâr	8.000 TL		
Net Kâr	5.000 TL		

4.2. Sözleşme Süresi İçerisinde Herhangi Bir Yılda Zarar Olması Fakat Sözleşmenin Kârla Sonuçlanması Durumunda Muhasebeleştirme ve Raporlama

İnşaat sözleşmelerinde zararın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması kapsamında ele alınacak diğer konu; sözleşme maliyetlerinin sözleşme gelirini aşmasının beklenmemesi, fakat sözleşme süresi içerisinde herhangi bir yıl faaliyet sonuçlarında zarar raporlanması durumudur. Bu durum maliyetlerde önemli bir artış meydana gelmesi fakat maliyetlerdeki artışın sözleşme kârından fazla olmaması durumunda meydana gelir (Kieso vd., 2010:919).

İnşaat sözleşmesi süresi içerisinde herhangi bir yıl zarar olması fakat sözleşmenin kârla sonuçlanması durumunda tamamlanma yüzdesine göre yapılacak muhasebe kayıtlarının finansal tablolara etkisi aşağıdaki örnek yardımı ile açıklanacaktır.

Örnek: Aksu İnşaat İşletmesi (B)

Aksu İnşaat İşletmesi 1.1.2009 tarihinde okul inşaatı ile ilgili bir ihale kazanmıştır. Okul inşaatının sözleşme bedeli 100.000 TL, tahmini tamamlanma maliyeti ise 90.000 TL'dir. İnşaat süresi üç yıl olup, sözleşme koşullarına göre 2009 yılında 20.000 TL, 2010 yılında 70.000 TL ve 2011 yılında 10.000 TL hakediş faturası düzenlenecektir. Aksu İnşaat İşletmesinin 2009, 2010 ve 2011 yıllarında bu okul inşaatı dışında başka bir faaliyeti bulunmamaktadır. 2009 yılına ait diğer bilgiler aşağıdadır:

	2009
Yıl içinde gerçekleşen maliyet	22.500 TL
Gelecek yıllar için tahmini tamamlanma maliyeti	67.500 TL
Düzenlenen hakedişler	20.000 TL
Yıl içerisinde yapılan tahsilat	18.000 TL

2009 yılında Aksu İnşaat İşletmesi sözleşmenin 10.000 TL kâr ile sonuçlanacağını tahmin etmiştir. Tahmini sözleşme kârının hesaplanması aşağıda gösterilmiştir:

	2009
Sözleşme Geliri	100.000 TL
Sözleşme Maliyeti (22.500 TL + 67.500 TL)	(90.000 TL)
Sözleşme Kârı	10.000 TL

2009 yılına ait tamamlanma yüzdesi ve hasılat tutarlarının hesaplanması aşağıda gösterilmiştir.

$$2009 \text{ Yılı Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{22.500 \text{ TL}}{22.500 \text{ TL} + 67.500 \text{ TL}} = \%25$$

$$2009 \text{ Yılı Satış Hasılatı} = \%25 \times 100.000 \text{ TL} = 25.000 \text{ TL}$$

C.18, S.2 İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Aksu İnşaat İşletmesinin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanmış olan 2009 yılı kısmi Gelir Tablosu ve 31.12.2009 tarihli kısmi Bilançosu aşağıda gösterilmiştir:

2009 YILI GELİR TABLOSU		31.12.2009 TARİHLİ BİLANÇO	
Satışlar	25.000 TL	Alacaklar	2.000
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	22.500 TL	Hakedişe Bağlı İşlemlerden	5.000
Brüt Kâr	2.500 TL	Gelir Tahakkukları	

2010 yılında Aksu İnşaat Şirketi inşaat ile ilgili olarak fiilen 49.500 TL maliyete katlanmıştır. 2010 yılında, inşaatın tamamlanması için gelecek yıllarda 26.500 TL maliyete katlanılacağı tahmin edilmektedir. 2010 yılına ait diğer bilgiler aşağıdadır:

	2009	2010
Yıl içinde gerçekleşen maliyet	22.500 TL	49.500 TL
Gelecek yıllar için tahmini tamamlanma maliyeti	67.500 TL	26.500 TL
Düzenlenen hakedişler	20.000 TL	70.000 TL
Yıl içerisinde yapılan tahsilat	18.000 TL	69.000 TL

2010 yılında yapılan tahminler sonucunda Aksu İnşaat Şirketi sözleşmenin 1.500 TL kâr ile sonuçlanacağını tahmin etmiştir. Tahmini sözleşme kârının hesaplanması aşağıda gösterilmiştir:

	2010
Sözleşme Geliri	100.000 TL
Sözleşme Maliyeti (22.500 TL + 49.500 TL + 26.500 TL)	(98.500 TL)
Sözleşme Kârı	1.500 TL

2010 yılına ait kümülatif tamamlanma yüzdesi ve hasılat tutarlarının hesaplanması aşağıda gösterilmiştir.

$$\begin{aligned}
 & \text{2010 Yılı Kümülatif Tamamlanma Y.} \\
 & = \frac{22.500 \text{ TL} + 49.500 \text{ TL}}{22.500 \text{ TL} + 49.500 \text{ TL} + 26.500 \text{ TL}} = \%73,09 \\
 & \text{2010 Yılı Satış Hasılatı} = (\%73,09 \times 100.000 \text{ TL}) - 25.000 \text{ TL} \\
 & = 48.090 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Aksu İnşaat İşletmesinin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2010 yılında yapması gereken muhasebe kayıtlarının finansal tablolara etkisi aşağıda gösterilmiştir:

2010 YILI GELİR TABLOSU		31.12.2010 TARİHLİ BİLANÇO	
Satışlar	48.090 TL	Alacaklar	3.000
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	49.500 TL	Alınan Hakediş Avansları	16.910
Zarar	-1.410 TL		

Maliyetlerdeki artış nedeni ile tahminlerde değişiklik olup sözleşme süresi içerisinde herhangi bir yılın zararlı sonuçlanması fakat sözleşmenin kâr ile sonuçlanmasının beklendiği durumlarda, önceki yıl(larda) olması gerekenden daha fazla tutarda brüt kâr raporlaması yapılmış olacaktır. Tahmini maliyet artışı sonucunda önceki yıl(larda) kaydedilmiş olan fazla brüt kâr rakamının ilgili dönemde düzeltilmesi için ayarlama yapılması gerekmektedir (Kieso vd., 2010: 919).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde her dönem inşaatın tamamlanma yüzdesi ile orantılı olarak gelir ve kâr raporlaması yapılır. Bu durumda Aksu İnşaat Şirketinin 2010 yılında raporladığı zarar, şirketin o sene inşaatın tamamlanması için faaliyette bulunmadığını mı göstermektedir? Aksu İnşaat Şirketinin 2010 yılında raporladığı 1.410 TL'lik zarar 2010 yılında inşaatın tamamlanma yüzdesini yansıtmamaktadır. Raporlanan zararın nedeni tahminlerdeki değişiklik sonucunda 2009 yılında raporlanan fazla brüt kâr için 2010 yılında yapılan ayarlamadır. 2010 yılında raporlanan 1.410 TL'lik zarar şu şekilde açıklanabilir:

2010 yılı sonuna gelindiğinde Aksu İnşaat Şirketinin inşaatın tamamlanma maliyeti ile ilgili tahminlerinde değişiklik olmuştur. Aksu İnşaat Şirketi 2010 yılı sonunda yaptığı maliyet tahminlerini 2009 yılında aynen yapsaydı ne kadar kâr raporlardı? Bu durumda 2009 yılı tamamlanma oranı $(22.500 / (22.500 + 49.500 + 26.500))$ %22,84 olup raporlanacak hasılat tutarı 22.840 TL olurdu. 2009 yılı fiili maliyeti 22.500 TL olduğundan gelir tablosunda brüt kâr ise 340 TL olarak raporlanırdı. 2010 yılında yapılan maliyetlerdeki tahmin değişikliği sonucunda 2009 yılında $(2.500 - 340)$ 2.160 TL'lik fazla brüt kâr raporlaması yapılmıştır. 2010 yılında ise, kümülatif tamamlanma oranı $(22.500 + 49.500 / (22.500 + 49.500 + 26.500))$ %73,09 olup, raporlanacak olan hasılat tutarı $(73.090 - 22.840)$ 50.250 TL olurdu. 2010 yılı fiili maliyeti 49.500 TL olduğundan gelir tablosunda brüt kâr ise 750 TL olarak raporlanırdı. Ancak tahminlerdeki değişikliğin etkisi tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere uygulanmaktadır. Bu nedenle tahminlerdeki değişikliğin sonucu cari dönem finansal tablolarına yansıtılmalıdır. 2010 yılında meydana gelen tahminlerdeki değişiklik 2009 yılında olması gerekenden 2.160 TL fazla brüt kâr raporlanmasına neden olduğu için 2010 yılı 1.410 TL net zarar ile sonuçlanmıştır.

2010 yılı sonunda kümülatif tamamlanma oranı %73,09'dur. 2009 ve 2010 yıllarında raporlanan toplam net kâr veya zarar toplamı da 2010 yılı sonunda tahmin edilen sözleşme kârının (1.500 TL) %73,09'una eşit olacaktır.

	2009	2010	2009 + 2010
Satışlar	25.000	48.090	73.090
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	22.500	49.500	72.000
Net (Kâr) Zarar	2.500	(1.410)	1.090

2011 yılında işletme inşaat ile ilgili olarak fiilen 25.500 TL maliyete katlanmış ve inşaatı tamamlamıştır. 2011 yılına ait diğer bilgiler aşağıda verilmiştir:

C.18, S.2 İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

	2009	2010	2011
Yıl içinde gerçekleşen maliyet	22.500 TL	49.500 TL	25.500 TL
Gelecek yıllar için tahmini tamamlanma maliyeti	67.500 TL	26.500 TL	-
Düzenlenen hakedişler	20.000 TL	70.000 TL	10.000 TL
Yıl içerisinde yapılan tahsilat	18.000 TL	69.000 TL	13.000 TL

Aşağıdaki tabloda 2011 yılı için tahmini sözleşme kâr veya zararı hesaplanmış ve Aksu İnşaat İşletmesi'nin sözleşmenin 2.500 TL kâr ile sonuçlanmasını beklediği tespit edilmiştir.

	2011
Sözleşme Geliri	100.000 TL
Sözleşme Maliyeti (22.500 TL + 49.500 TL + 25.500 TL)	(97.500 TL)
Sözleşme Kârı	2.500 TL

Aksu İnşaat işletmesi 2011 yılında inşaatı tamamladığı için 2011 yılı kümülatif tamamlanma yüzdesi %100'dür. 2011 yılı hasılat tutarı toplam sözleşme bedelinden, önceki dönemler hasılatı çıkartılarak hesaplanır.

$$2011 \text{ Yılı Satış Hasılatı} = 100.000 \text{ TL} - 25.000 \text{ TL} - 48.090 \text{ TL} = 26.910 \text{ TL}$$

Aksu İnşaat İşletmesinin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanmış olan 2011 yılı kısmi Gelir Tablosu ve 31.12.2011 tarihli kısmi Bilançosu aşağıda gösterilmiştir:

2011 YILI GELİR TABLOSU		31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇO	
Satışlar	26.910 TL	-	-
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	25.500 TL		
Brüt Kâr	1.410 TL		

2011 yılı sonunda inşaat tamamlanmış, inşaatı tamamlamak için üç sene toplam 97.500 TL fiili maliyete katlanılmış ve sözleşme 2.500 TL kâr ile sonuçlanmıştır. Geçmiş dönemlerde tahakkuk ettirilen gelir ve giderler tamamlanma maliyeti ile ilgili yapılan tahminlere dayanmaktadır. 2011 yılında tahmini maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farkların etkisi finansal tablolara yansıtılarak 2009, 2010 ve 2011 yıllarında raporlanan kâr veya zarar toplamının sözleşme kârına eşit olması sağlanmalıdır.

	2009	2010	2011	2009 + 2010 + 2011
Satışlar	25.000	48.090	26.910	100.000
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	22.500	49.500	25.500	97.500
Net (Kâr) Zarar	2.500	(1.410)	1.410	2.500

5. SONUÇ

İnşaat sözleşmelerinde zararın muhasebeleştirilmesi; sözleşme sonucunun zararlarla sonuçlanmasının muhtemel olması ve sözleşme süresi içerisinde herhangi bir yılın zararlarla sonuçlanması fakat sözleşme sonucunun kârla sonuçlanmasının beklenmesi durumlarında farklılıklar göstermektedir.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre; toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel ise beklenen zarar gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesine uygun olan bu yaklaşım tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşmenin zararlarla sonuçlanacağını tahmin edildiği yıl gider kaydedilmesini gerektirmektedir. Sözleşmenin ikinci veya daha sonraki yıllarında sözleşmenin zararlarla sonuçlanmasının muhtemel olduğunun tespit edildiği durumlarda; toplam sözleşme zararı tutarına geçmiş dönemlerde raporlanan kârlar tutarı eklenerek bulunacak tutar Gelir Tablosunda zarar olarak raporlanmalıdır. Böylelikle, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşmasının muhtemel olduğu yıl kaydedilecek olan gider tutarının belirlenmesinde geçmiş dönemlerde raporlanan kârlar dikkate alınmaktadır.

Sözleşme süresi içerisinde herhangi bir yılın zararlarla sonuçlanması fakat sözleşme sonucunun kârla sonuçlanmasının beklenmesi; maliyetlerde önemli bir artış meydana gelmesi fakat maliyetlerdeki artışın sözleşme kârından fazla olmaması durumunda meydana gelir. Bu durumda yapılacak olan muhasebe kaydı, sözleşmenin kâr ile sonuçlanmasında yapılacak olan muhasebe kaydı ile aynıdır. Buradaki fark, sözleşme süresinin herhangi bir yılında işletmenin zarar raporlamasıdır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde her yıl inşaatın tamamlanma yüzdesi ile orantılı olarak gelir ve kâr raporlaması yapılır. Ancak maliyetlerde önemli bir artış meydana gelmesi, işletmenin inşaat sözleşmesi süresi içerisinde herhangi bir yıl zarar raporlamasına neden olabilir. Bunun nedeni, işletmenin o dönem içerisinde inşaat faaliyetinde bulunmaması değil, maliyet tahminlerinde yapılan değişikliklerin finansal tablolar üzerindeki etkileridir. Maliyet tahminlerinde önemli bir artış meydana gelmesi, işletmenin önceki yıllarda olması gerekenden daha fazla tutarda brüt kâr raporlamasına ve sözleşme maliyetinde önemli değişiklik olduğu yılda ise zarar raporlanmasına neden olmaktadır.

KAYNAKÇA

1. AKDOĞAN, Nalan ve Nejat Tenker (2010) *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
2. ALAGÖZ, Ali (2009) "TMS:11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, s.1-38.
3. ANKARATH, Nandakumar, Kalpesh j. Mehta, T. P. Ghosh, Yass ve A. Alkafaji (2010), *Understanding IFRS Fundamentals*, Wiley, New Jersey.

C.18, S.2 İnşaat Sözleşmelerinde Zararın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

4. EPSTEIN, Barry J. ve Eva K. Jermakowicz (2010), *Interpretion and Application of International Financial Reporting Standards*, Wiley, New Jersey.
5. EPSTEIN, Barry J. ve Eva K. Jermakowicz (2008), *IFRS Policies and Procedures*, Wiley, New Jersey.
6. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB), “Revenue from Contracts with Customers”, Exposure Draft, ED/2010/6, http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F88D0071-39A5-41D8-9374-A6355927F459/0/RevRec_EDII_Standard.pdf, 10 Ocak 2012.
7. KIESO, E. Donald, Jerry J. Weygandt ve Terry D. Warfield (2010), *Intermediate Accounting IFRS Edition Vol.2*, John Wiley & Sons, USA.
8. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 8: “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar”
9. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 11: “İnşaat Sözleşmeleri”
10. YILMAZ, Fatih (2009) “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, *Yönetim*, Yıl 20, Sayı 64, s.8-26.