

TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI ÇERÇEVESİNDE İNŞAAT İŞLERİNDE SÖZLEŞME MALİYET VE GELİRLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ*

ÖZET

Konut, okul, fabrika, hastane vb. bina inşaatı; köprü, baraj, karayolu ve liman yapımı, doğalgaz boru hattı döşenmesi vb. altyapı faaliyetleri ile elektrik işleri, ısıtma, havalandırma vb. donanım işlerini kapsayan geniş bir faaliyet alanını kapsayan inşaat sektöründe üretim faaliyeti çeşitli nedenlerle çoğu zaman bir hesap döneminden daha uzun sürede gerçekleşir. Yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısının yasalaşmasıyla birlikte Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarına uygun bir muhasebeleştirme ve raporlama uygulaması işletmeler için zorunlu hale gelecektir. Çalışmamda, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerine ilişkin maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilme ve raporlanma süreçleri ile ilgili olarak 11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın getirdiği yenilikler ele alınarak, bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek bir uygulamanın ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Tamamlanma Yüzdesi, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

ABSTRACT

Entering the Construction Businesses Contract Cost and Income into Accounts

Based on the TAS 11: Construction Contracts Standards

Production activity in the construction industry generally occurs in the long term for some reasons mainly because of activities such as residence, school, factory, hospital etc. building construction; bridge, dam, highway and harbor construction, natural gas pipeline installation etc. basic fa-

* Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi,

cilities and electricity, heating, ventilation, etc. With the new Turkish Commercial Code, entering something in the accounts and reporting practices, based on the Turkish Accounting/Financial Reporting Standards, are going to be mandatory for the businesses. In this study, based on improvements on the Construction Contracts Standard No. 11, it is aimed to introduce an implementation for the businesses that have operations in the construction industry.

Key Words: Construction Contracts Standard, Completing Rate, Completed Contract Method, Percentage of Completion Method

1. GİRİŞ

Köprü, baraj, yol, gemi, rafineri ve fabrika inşaatı gibi işler bir yıllık hesap döneminde tamamlanamayacak nitelikte büyük çaplı projeler ülkemiz yazınında yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak isimlendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin özelliği gereği, işin başlangıcı ve bitimi farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. Bu durum, inşaat sözleşmesi kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını, muhasebe uygulamasındaki cevaplanması gereken temel konu haline getirmektedir.

Özellikli bir faaliyet alanı olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle ortaya çıkan maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, kayıt altına alınması ve raporlanması süreçleri birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi yasalarının etkisi altında kalarak, vergi kanunlarında “ ticari kazancın her hesap dönemi sonunda mı? yoksa işin tamamlandığı hesap döneminde mi? tespit edileceği” sorusuna verilen cevapla şekillenmektedir. 193 sayılı GVK’nda yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerle ilgili olarak özel bir vergilendirme rejimi oluşturulmuş olup, yıllık beyan ve vergilendirme esnasından büyük ölçüde uzaklaşarak işin bitiminde nihai vergilendirme anlayışı benimsenmiştir.

2. ÖLÇME ve MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ

Muhasebe uygulamasında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve dönem faaliyet sonucunun belirlenmesinde tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden yararlanılmaktadır.

2.1. Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlama) Yöntemi

İnşaat taahhüt işinin bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması¹ halinde işe ait hasılatın ve karın oluşacağı varsayımına dayanır (Benligiray 1981,

1. İnşaat işinin tamamlanması için gerekli ek maliyetin önemsiz bir tutarda olması halinde, önemli ölçüde tamamlanma durumu sağlanmış kabul edilir.

53). Bu görüşe dayanarak, inşaat işinin devam ettiği dönemlerde işle ilgili maliyetler ve alınan veya onaylanan hakediş tutarları bilanço hesaplarında izlenmekte ve dönem sonuçlarına yansıtılmamaktadır. İşin tamamlandığı veya önemli ölçüde tamamlandığı döneme değin bilanço hesaplarında bekletilen inşaat maliyetleri ve alınan hakedişler o dönemin sonuç hesaplarına yansıtılarak işle ilgili kar/zarar tutarı hesaplanmaktadır. Yöntem, faaliyet sonucunun belirlenmesinde objektifliği sağlarken (Benligiray 1981, 54), inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlandığı dönemde sonuç hesaplarına aktarılması işin başlama ve bitiş dönemleri arasındaki dönemlere ait faaliyet sonuçlarını anlamlı olmaktan uzaklaştırmaktadır (Göğüş 2006, 78).

2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Muhasebe temel kavramlarından “dönemsellik kavramı”nın gereklerini karşılayan (Sayarı 2002, 10) bu uygulamada finansal tablolara yansıtılacak dönemsel maliyet ve gelirlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel ölçüt olarak kabul edilir. Böylelikle, inşaat işinin tamamlanmasına bakılmaksızın, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılması, diğer bir ifade ile dönemsel maliyet ile tamamlanan işle orantılı gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanır.

Yüklenici işletme yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tamamlanma oranını güvenilir biçimde ölçmede girdi - çıktı analizlerinden yararlanabilir. Girdiyi esas alan ölçüm yöntemlerinde, bir sözleşmenin tamamlanma ölçüsü, işle ilgili olarak o ana kadar katlanılan maliyetlerle belirlenirken, çıktıyı esas alan ölçüm yöntemlerinde sözleşmenin geldiği aşama, fiziksel ölçümlerle belirlenmeye çalışılır (Ağca 2007, 250). Çıktıyı esas alan ölçütlere, teknik elemanlarca yapılan işe ilişkin tahminler, inşaat işinin yapımında kullanılan ilkmadde ve malzeme miktarları (örneğin yol yapımında kullanılan asfalt miktarı) örnek olarak verilebilir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat işinin tamamlanma yüzdesinin güvenilir tahmini noktasında eleştiriler almaktadır. Özellikle yapı işlerinin uzun dönemli olması halinde önemli belirsizliklerin tamamlanma yüzdesinin güvenilirliğini zedeleyeceği yönünde eleştiriler mevcuttur. İnşaat işinin sürdüğü dönemlere ilişkin faaliyet sonucunun belirlenmesinin sağlayacağı fayda ve yöntemin işin bittiği dönemde tamamlanmış sözleşme yönteminde olduğu gibi kesin faaliyet sonucunu göstereceği gerçeği göz önünde bulundurulduğunda eleştirilerin dar/yanlı bir bakış açısını temsil ettiği söylenebilir (Sayarı 1983, 59). Yöntem, işletme yönetimin maliyetler üzerinde ilgisini artırmakla beraber yöntemin temelini oluşturan tahmini inşa-

at maliyeti tutarının uzun yıllarda tamamlanacak inşaat işlerinde belirlenmesindeki zorluklar ve tahmin hatalarının inşaat işi ile ilgili olarak dönemlere yansıtılan kar tutarlarını gerçekçi olmaktan uzaklaştıracağı da göz ardı edilemeyecek bir gerçektir (Benligiray 1981, 52- 53).

2.3. Yöntemlerin Karşılaştırılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alagöz 2008, 37-39).

- a) Tamamlanmış sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakış açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin işin tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması yansıtılması görüşü benimsenmiştir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise iktisadi bakış açısı ile değerlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeksizin döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görüşü benimsenmiştir.
- b) Tamamlanmış sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- c) Tamamlanmış sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari karın doğru bir şekilde tespitini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise IFRS, TMS ve SPK mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.
- d) Tamamlanmış sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve değerlendirmeleri engelleyici bir yapıya sahipken, tamamlanmış sözleşme yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.
- e) Belirsizlik ve risklerin düşük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise "ihtiyatlılık" ilkesi çerçevesinde tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.
- f) Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsellik olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlamaktadır.
- g) Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya düşük düzeyde karların oluşması nedeniyle ortaklara kar payı dağıtımını ko-

nusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kar dağıtım kararlarının sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlar.

h) Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

i) Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin doğduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır.

3. TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı amaç, kapsam, tanımlar ve inşaat sözleşmelerine ilişkin hususların açıklandığı toplam 46 paragraftan oluşmaktadır.

Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılan anlaşma “ inşaat sözleşmesi” olarak tanımlanmıştır (TMS-11 md 3). İnşaat sözleşmeleri köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlık inşası veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle ilişkili veya birbirine bağımlı bir varlık grubunun inşası(rafineri inşaatı ve fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası vb.) ile ilgili olabilir (TMS-11 md 4). Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik sözleşmeler (örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri) ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrasında yapılacak çevre düzenlemelerine yönelik sözleşmeler de inşaat sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmektedir.

Standart, inşaat sözleşmeleri kapsamında oluşan gelir ve maliyetlerin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alarak yüklenici işletmelerin muhasebe uygulamasına açıklık getirmeyi amaçlamaktadır.

İnşaat sözleşmeleri, standart kapsamında fiyatlandırmada esas alınan yöntemlere göre “sabit fiyat sözleşmeleri”, “maliyet artı kâr sözleşmeleri” ve her iki fiyatlandırma yönteminin karması olan inşaat sözleşmeleri (örneğin

maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulduğu sözleşmeler) olarak sınıflandırılır. **Sabit fiyatlı sözleşme**; 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. **Maliyet artı kâr sözleşmesi**; yükleniciye kabul edilen ya da başka bir şekilde belirlenen maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir(TMS-11 md 6).

3.1. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

TMS-11'de yer alan hükümler genellikle her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Bununla birlikte, bazı durumlarda, bir sözleşme yada sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla ayrı ayrı tanımlanabilen bölümlere sahip bir inşaat sözleşmesine ayrıştırılarak yada birden fazla inşaat sözleşmesinden oluşan bir sözleşmeler grubunun tamamına birleştirilerek de uygulanabilir.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilebilmesi için (a) her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması, (b) her bir varlığın maliyet ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi ve (c) her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması koşullarının var olması gerekir.

İnşaat sözleşmelerinin (a) Tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi, (b) Genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olması veya çok yakın ilişkili olması ve (c) sözleşmeye konu işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması durumlarında bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak kabul edilir(TMS-11 md 8).

Ayrıca, bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı, orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi halinde ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir.

3.2. Sözleşme Gelir ve Maliyetleri

1 Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ'de karın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan gelir ve giderler tanımlanarak, tahakkuk ve ölçümlenmesi hakkında ilkeler ele açıklanmıştır.

Gelir, “muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artış veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmalar”dır(Ek Kavramsal Çerçeve md. 70/a). Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesi veya varlıklarda artışlara yol açabileceği gibi borçların azalmasına da neden olabilir.

Gider, “muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışlar veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışlar”dır(Ek Kavramsal Çerçeve md. 70/b).

Muhasabe standartlarında hasılat ve gelir kavramları eş anlamlı olarak kullanılmaktadır(TMS 1 md 81/a). Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirler toplamıdır. Diğer bir ifade ile mal ve hizmet satışı sonucunda sunulan mal ve hizmetlerin parasal karşılığını ifade eder.

Hasılat, “ ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır(TMS 18 md. 7). Hasılat, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını ifade eder. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen katma değer vergisi, mal ve hizmet vergileri ve satış vergileri gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar olmadığından hasılat da dahil edilemez(TMS 18 md. 8).

3.2.1. Sözleşme Gelirleri

İnşaat sözleşmesi gelirlerini başlangıçta taraflar arasında üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşme bedeli ile sözleşmeye konu işlerdeki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemeleri ile ilgili gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülebilen ek hakediş tutarları oluşturur (Göğüş 2006, 84). Sözleşme gelirleri, taraftarca anlaşılan ve sözleşmeye yazılan tutar ile sözleşmeye konu olan işin yapımı sırasında ortaya çıkan gelir artışı sağlayabilecek değişiklikler ve tutarı güvenilir bir şekilde hesaplanabilen hakediş veya teşvik ödemesi şeklindeki tüm ödemeleri kapsar.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir (TMS-11 md 12). Örneğin, yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir. Yüklenicinin sözleşme konusu işi belirlenen zamanda tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalırken, bir sa-

bit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar. Bütün bu olaylar sonucunda sözleşme geliri tutarında değişmeye yol açan olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir.

Diğer taraftan, sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir.

Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik, sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımında yapılan değişiklikler ile sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması halinde değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir (TMS-11 md 13).

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır (TMS-11 md 13). Bu nedenle ek ödeme talepleri, müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması durumunda sözleşme geliri olarak kabul edilmelidir.

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi halinde teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir (TMS-11 md 15).

3.2.2. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri, genel olarak **belli bir sözleşme kapsamındaki işle doğrudan ilişkili maliyetler** (örneğin, gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatta kullanılan malzeme maliyetleri, inşaatta kullanılan tesis ve makine amortisman giderleri, tesis, makine ve malzemelere ait taşıma maliyetleri, tesis ve makina kiralama maliyetleri, sözleşme ile direkt ilişkili olan tasarım ve teknik yardım maliyetleri, tahmini garanti maliyet-

leri ve garanti kapsamında yapılacak işler ve onarım çalışmalarına ilişkin tahmini maliyetler, taşeron hizmetleri kapsamında üçüncü kişilerden alınan hizmet maliyetleri, tazminat hakları), **sözleşme faaliyetleriyle genel ilişkisi olan ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetler** (örneğin, sigorta, belli sözleşme ile doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, inşaat genel giderleri) ile **sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilen diğer maliyetlerden** (sözleşmede geri ödenebilecek gider olarak tanımlanan bazı genel yönetim ve geliştirme maliyetleri) oluşturmaktadırlar(TMS-11 md 16). İnşaat işi ile dolaylı ilişki kurulabilen maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılmalıdır.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Bu bakımdan, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler, sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler gerçekleştikleri anda dönem sonuçlarına gider olarak aktarılmışsa, izleyen dönemde sözleşmenin yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilemezler (TMS-11 md. 21). Diğer taraftan, sözleşme gelirlerine dahil edilmemiş arizi gelirlerin (örneğin, artık malzeme satışı veya sözleşmenin sona ermesi ile elden çıkartılan tesis ve makinelerin satışından elde edilen gelirler) doğması halinde belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler azalabilir.

Sözleşme faaliyetiyle ilişkisi kurulamayan ya da bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler (Örneğin, satış maliyetleri, sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş olan genel yönetim maliyetleri ve geliştirme maliyetleri ile kullanılmayan atıl makine ve ekipmanın amortisman gideri) inşaat sözleşme maliyetine dahil edilmezler. Yüklenici işletme "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" standardında uygulanabilirliği kabul edilmiş alternatif yöntemi benimsemişse, borçlanma maliyetlerini de sözleşme maliyetlerine dahil edilebilir.

3.3. Sözleşme Maliyetleri ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir, gider ve maliyetler, **güvenilir biçimde tahmin edilebilme koşulu** ile **tamamlanma yüzdesi yöntemi** uygulanarak, döneme ait finansal tablolara gelir ve gider olarak yansıtılmalıdır. Öte yandan, standart hiçbir koşul altında Tamamlanmış Söz-

leşme Yöntemi'nin uygulanmasına izin vermemektedir (Alagöz 2008, 127).

3.3.1. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmini

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmini koşulu ile inşaatla ilişkin gelir ve maliyetlerin bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülememesi durumunda ise inşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar işin tamamlanma aşaması dikkate alınmaksızın doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 11 md. 22).

Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili gelir ve maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçümüne ilişkin olarak standartta kriterler açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu, yüklenici işletmenin sözleşme koşullarına dayalı olarak elde edeceği ekonomik faydaların muhtemel hale gelmesi durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bu nedenle, yüklenici işletme tarafından güvenilir öngörülerde bulunulabilmesi için sözleşmede (a) tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanan hakları, (b) alışveriş konusu bedeller ile (c) ödeme şekil ve şartları açık bir şekilde belirlenmiş olmalıdır (TMS-11 md. 29).

Tamamlanma yüzdesi yönteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için iyi düzenlenmiş bir muhasebe sistemine sahip olunması ve başarılı bir maliyet planlanması ve kontrolünün uygulanmasını sağlayacak bütçe sistemi ve iç kontrol araç ve uygulamalarına gereksinim vardır. İşletmenin muhasebe sistemi, bütçeleme ve iç kontrol alanlarındaki kalite seviyesi yöntemin başarısında etkili olacak bir diğer faktördür (Benligiray 1981, 59). Etkin ve yeterli bir bütçe ve raporlama sistemine sahip olan yüklenici işletmeler, inşaat işi süresince maliyet tahminlerini zamanında gözden geçirebilme ve gerekli güncellemeleri yapabilmeye gücüne kavuşabilirler.

Standartta yıllara yaygın inşaat işlerine ait gelir ve giderlerin güvenilir bir şekilde tahmini yapılan sözleşme türlerine göre de ele alınarak konuya açıklık getirilmiştir.

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmelerinde;

- a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir biçimde belirlenebilmesi,

d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilmesi,

koşullarının tamamını karşılaması halinde sözleşme gelir ve maliyetleri güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

Maliyet artı kâr inşaat sözleşmelerinde,

a) sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,

b) sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

koşullarının tamamına sahip olunması halinde inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.

Tahminlerde değişikliklerin yapılması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülemediği anlamını taşımaz.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi kadar inşaatın tamamlanma aşamasının tespiti de sözleşme maliyet ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından önemli bir konudur. Yüklenici işletme tarafından müşteriden alınan avanslar ve hakedişler toplamının yapılan işin tamamlanma aşamasını yansıtmaktan uzak bir gösterge olduğunun belirtildiği standartta, sözleşmenin niteliğine bağlı olarak tahminlerin yapılabilmesi için girdi - çıktı analizlerine dayanan üç alternatif uygulama önerilmektedir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi tercih etmelidir. Bunlar;

(a) Yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,

(b) Yapılan işe ilişkin incelemeler ve

(c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı yöntemleridir.

Standartta önerilen yöntemlerden ilki, girdi ölçümüne dayalı bir yöntem iken, diğer iki yöntem çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Girdiyi esas alan ölçüm yöntemlerinde, bir sözleşmenin tamamlanma ölçüsü, işle ilgili olarak o ana kadar katlanılan maliyetlerle belirlenirken, çıktıyı esas alan ölçüm yöntemlerinde sözleşmenin geldiği aşama fiziksel ölçümlerle belirlenmeye çalışılmaktadır (Ağca 2007, 250).

Çıktıya dayanan fiziki tamamlanma oranı veya inceleme sonucu belgelendirme yöntemlerine göre belirleme durumunda, inşaat işlerinin dönemso-

nu itibarıyla tamamlanma derecesinin belirlenmesi uygulamada güçlükler ortaya çıkartabilir(Gündoğmuş ve Boyar 2007, 110). Standartta, üç yöntem önerilmekle birlikte girdiye dayanan, fiili sözleşme maliyetlerinin tahmini sözleşme maliyetlerine oranı yöntemine ilişkin ek açıklamalara yer verilmiştir. Bu durum söz konusu yöntemin objektiflik, güvenilirlik ve uygulanabilirlik açısından diğerlerine nazaran üstünlüğünün bir sonucu olarak görülebilir(Alagöz 2008, 130).

Bir yüklenici, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınmasının muhtemel olması koşuluyla müşteriden olan alacağı temsil eden bu tutarlar varlık hesaplarında izlenmeli ve bilançoda gösterilmelidir. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında, gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak alınan malzeme maliyetleri ile taşeronlara yapılan avans ödemeleri dikkate alınmamalı ve sözleşme maliyetlerine dahil edilmemelidir. Hesaplama da, katlanılan maliyet toplamı yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilerek bulunmalıdır.

Tamamlanma Yüzdesi(Oranı) = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Başlangıçta belirlenen tahmini sözleşme maliyetinin ilerleyen süreç içerisinde revize edilerek değişeceği gerçeğinden hareketle tamamlanma yüzdesi şu şekilde de formüle edilebilir(Ağca 2007, 251).

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Fiili Maliyet + İşin Tamamlanması İçin Gereken Maliyet

Yukarıdaki formül sonucunda bulunan tamamlanma yüzdesi aracılığıyla dönemlere ait sözleşme geliri ve sözleşme maliyeti tutarları şu şekilde hesaplanır.

İlk Yıl :

Dönem Sözleşme Geliri = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti x Tamamlanma Yüzdesi

İzleyen Yıllar

Dönem Sözleşme Geliri = (Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) – Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tamamlanma Yüzdesi x (Tahmini Sözleşme Maliyeti - Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri)

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, TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.

Standartta, yüklenici ile işveren arasındaki borç- alacak ilişkisi brüt alacak tutarı ve brüt borç tutarı kavramları ile açıklanmıştır. Buna göre, brüt alacak tutarı; devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyet ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kâr toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zarar ve hakedişler toplamının çıkartılması sonucu ortaya çıkan pozitif farktır.

Devam eden tüm sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, hakedişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan fark negatif ise brüt borç tutarı olarak nitelendirilmektedir.

Brüt Borç/Alacak Tutarı = (Fiili maliyet + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) – (Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + Alınan hakedişler toplamı)

Bu işlemin sonucu pozitif ise müşterilerden brüt alacak tutarı, negatif (-) ise müşterilere brüt borç tutarı olarak nitelendirilir.

Yüklenici işletmeler, sözleşme konusunu oluşturan işlere ilişkin olarak müşteriden olan brüt alacaklarını varlık; müşterilere olan brüt borç tutarlarını ise borç olarak kayıt altına alarak dönem sonu bilançoda raporlarlar(Sayarı 2003,65).

Örnek-1:

Yıldız İnşaat A.Ş., Konya Büyükşehir Belediyesi ile 15.000.000.-TL bedelli kültür merkezi inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. İnşaat işinin tamamlanma süresi 3 yıl, işin maliyeti 14.000.000.-TL olarak tahmin edilmektedir. Birinci yılın sonunda girdi maliyetlerindeki artıştan dolayı tahmini maliyetlerde 1.000.000.- YTL artış meydana gelmiş olup bu tutarın 800.000.-TL'lık kısmı Belediye tarafından kabul edilmiş ve sözleşme bedeline eklenmiştir. Kültür merkezi inşaatı ile ilgili olarak dönemler itibariyle oluşan maliyetler ve alınan hakediş tutarları aşağıdaki gibidir. Bu verilere göre tamamlanma yüzdesi yöntemine göre sözleşme maliyet ve gelirleri ile inşaat sözleşmesinden doğan faaliyet sonucu ve dönemsel alacak/ borç tutarı aşağıdaki gibi belirlenecektir.

	Birinci Yıl	İkinci Yıl	Üçüncü Yıl
Sözleşme Bedeli	15.000.000	15.800.000	15.800.000
Yıllık Fiili Maliyet	5.600.000	4.900.000	4.500.000
Tahmin Sözleşme Maliyeti	14.000.000	15.000.000	15.000.000
Alınan Hakedişler	5.800.000	5.500.000	4.500.000
Tahmini Kar	1.000.000	800.000	800.000

Birinci yıl için;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.15 Kültür Merkezi İnşaatı

5.600.000

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE
ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

350.15 Kültür Merkezi İnşaatı

5.800.000

Dönemsonu İşlemleri

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Tamamlanma Yüzdesi = 5.600.000.-TL / 14.000.000.-TL

= **0.40**

Gelir = 15.000.000.-TL x 0.40 = 6.000.000.- TL

Maliyet = 14.000.000.-TL x 0.40 = 5.600.000.- TL

Kar = 6.000.000.-TL – 5.600.000.-TL

= 400.000.- TL

Brüt Alacak/ Borç Tutar = (Fiili maliyetler + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) – (Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + Alınan hakedişler toplamı)

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (5.600.000.-TL + 400.000.-TL) – (0 + 5.800.000.-TL)

Brüt Alacak Tutarı = 200.000.-TL

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			5.600.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			5.600.000
...

.../.../...			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.800.000		
350. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUK.	200.000		
176. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		6.000.000	
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	5.600.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		5.600.000	
740. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	5.600.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		5.600.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	6.000.000		
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		6.000.000	
.../.../...			

İkinci yıl için:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
740.15 Kültür Merkezi İnşaatı	350.15 Kültür Merkezi İnşaatı
4.900.000	5.500.000
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI	
176.15 Kültür Merkezi İnşaatı	
200.000	

Tamamlanma Yüzdesi = $10.500.000.-TL / 15.000.000.-TL$
 = 0,70

Gelir = (15.800.000.-TL x 0.70) - 6.000.000.-TL = 5.060.000.-TL

Maliyet = (15.000.000.-TL x 0.70) – 5.600.000.-TL = 4.900.000.-TL

Kar = 5.060.000.-TL – 4.900.000.-TL
 = 160.000.- YTL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (4.900.000.-TL + 160.000.-TL) – (0 + 5.500.000.-TL)

Brüt Borç Tutarı = - 440.000.-TL

(-)Önceki Dönem Brüt Alacak Tutarı = 200.000.-TL

Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = - 240.000.-TL

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.900.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			4.900.000
.../.../...			

.../.../...			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		5.500.000	
350. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			5.060.000
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER			200.000
GELİR TAHAKKUKLARI			
176. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI			240.000
351. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		4.900.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			
740. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			4.900.000
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.900.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			4.900.000
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	...	5.060.000	
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	...		5.060.000
	...		

Üçüncü yıl için:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
740.15 Kültür Merkezi İnşaatı	350.15 Kültür Merkezi İnşaatı
4.900.000	4.500.000
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	
351.15 Kültür Merkezi İnşaatı	
	240.000

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 15.000.000.-\text{TL} / 15.000.000.-\text{TL} = 1$$

$$\text{Gelir} = (15.800.000.-\text{TL} \times 1) - 11.060.000.-\text{TL} = 4.740.000.-\text{YTL}$$

$$\text{Maliyet} = (15.000.000.-\text{TL} \times 1) - 10.500.000.-\text{TL} = 4.500.000.-\text{YTL}$$

$$\text{Kar} = 4.740.000.-\text{TL} - 4.500.000.-\text{TL} = 240.000.-\text{TL}$$

$$\text{Brüt Alacak / Borç Tutarı} = (4.500.000.-\text{TL} + 240.000.-\text{TL}) - (0 + 4.500.000.-\text{TL})$$

$$\text{Brüt Alacak Tutarı} = 240.000.-\text{TL}$$

$$(-)\text{Önceki Dönem Brüt Borç Tutarı} = 240.000.-\text{TL}$$

$$\text{Brüt Alacak / Borç Tutarı} = 0$$

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	...	4.500.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	...		4.500.000
	...		

.../.../...			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	4.500.000		
350. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	240.000		
351. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.740.000	
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	4.500.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		4.500.000	
740. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	4.500.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.500.000	
622. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
.../.../...			
.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	4.740.000		
600. 15 Kültür Merkezi İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.740.000	
.../.../...			

3.3.2. Sözleşme Sonucunun Güvenilir Biçimde Tahmin Edilememesi

Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi halinde bu maliyet ve gelirlerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılabilmesi mümkün değildir. Bu durumda, katlanılan sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmemesi muhtemel olan kısmı kadar tutar sonuç hesaplarına gelir (hasılat) kaydedilmeli ve sözleşme maliyetlerinin tamamı oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. Ayrıca, inşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilmelidir (TMS 11 md. 32).

Genellikle sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucu güvenilir biçimde öngörülememektedir. Yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel ise katlanılmış maliyetlerden tahsil edilmesi muhtemel olan tutar kadar sözleşme geliri kaydedilir. Böylelikle, dönem sonuçlarına kâr tahakkuk ettirilmez. Böyle bir durumda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması da söz konusu olabilir. Bu durum-

da, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşan bölümü doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir(TMS 11 md. 33).

Yüklenicinin müşteriden tahsil edilebilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri doğduğu dönemin sonuçlarına gider olarak aktarılmalıdır. Bu sözleşme maliyetleri genellikle sözleşmenin yürütülmesi ile ilgili engellerden kaynaklanır. Sözleşmenin yürütülmesine engel olan durumlar standartta aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(TMS 11 md. 34).

- a) sözleşmenin geçerliliği konusunda ciddi kuşkular bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamaması,
- b) sözleşmenin tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olması,
- c) sözleşmenin istimplâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunması,
- d) müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmaması,
- e) yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama imkanının kalmaması veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkması.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde gelir tablosunda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltme yapılmamalı, söz konusu tutarlar gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülememesi halinde sözleşme maliyet ve giderlerinin ölçülmesi ve raporlanmasında ihtiyatlılık ilkesi ön plana taşınır. Bu ilke gereğince, yapım sözleşmesine ilişkin maliyetler dönemsel ilkesi göz önünde alınmaksızın içinde buldukları dönemin sonuçlarına yansıtılır. Diğer taraftan sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin maliyet ve gelirler yeniden tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilmelidir.

Örnek-2:

Evren İnşaat A.Ş., Büyükşehir Belediyesi'nden 7.500.000.-TL bedelle katlı otopark yapım işi ihalesini kazanmış ve taraflar arasında sabit fiyatlı sözleşme imzalanmıştır. İnşaat işinin tamamlanma süresi 3 yıl, işin maliyeti

7.000.000.-TL olarak tahmin edilmektedir. İmar planında inşaat alanını da içine alan bölgenin daha önce yeşil alan olarak belirlendiği ve plan değişikliği yapılarak bölgenin yapılaşmaya açıldığı gerekçesiyle vatandaşlar tarafından plan değişikliğinin yürütmesinin durdurulması ve iptali istemiyle İdare Mahkemesi'ne dava açılmıştır. (Uygulamada olayın vergi yöne dikkate alınmamıştır)

a) İşletmede, ilk yıl sözleşme konusu inşaatla ilgili 1.100.000.-TL maliyet oluşmuştur. Dönemde herhangi bir hakediş alınmamıştır.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		1.100.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			1.100.000
.../.../...			

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilecektir(TMS 11, md.32). Buna göre, maliyet tutarı kadar olan bir tutar dönem sonuçlarına gelir olarak yansıtılır ve dönem sonuçlarına inşaat işinden dolayı herhangi bir gelir ve kar tutarı yazılmaz.

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.100.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.100.000
.../.../...			

.../.../...			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI		1.100.000	
176. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			1.100.000
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.100.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.100.000
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		1.100.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			1.100.000
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.100.000	
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			1.100.000
.../.../...			

c) İzleyen yılda dava Belediye lehine sonuçlanmıştır. Dönemde 4.500.000.-TL'lik maliyet oluşmuş ve 6.150.000.-TL hakediş alınmıştır.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		4.500.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			4.500.000
.../.../...			

.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		6.150.000	
102.03Bankası			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			6.150.000
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

Tamamlanma Yüzdesi = 5.600.000.-TL / 7.000.000.-TL

$$= 0,80$$

Gelir = (7.500.000.-TL x 0.80) - 1.100.000.-TL = 4.900.000.-TL

Maliyet = (7.000.000.-TL x 0.80) - 1.100.000.-TL = 4.500.000.-TL

Kar = 4.900.000.-TL - 4.500.000.-TL

$$= 400.000.- YTL$$

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (4.500.000.-TL + 400.000.-TL) - (0 + 6.150.000.-TL)

Brüt Borç Tutarı = - 1.250.000.-TL

(-)Önceki Dönem Brüt Alacak Tutarı = (1.100.000.-TL)

Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = 150.000.-TL

...
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.500.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		4.500.000
...

...
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.150.000	
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		150.000
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI		1.100.000
176. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.900.000
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı		
...

...
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	4.500.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı		4.500.000
...

...
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	4.500.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.500.000
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
...

...
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	4.900.000	
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.900.000
...

d) Üçüncü yılda 1.400.000.-TL'lik maliyetle inşaat tamamlanmış ve 1.350.000.-TL hakediş alınmıştır.

...
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	1.400.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı		
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI		1.400.000
...

.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		1.350.000	
102.03Bankası			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			1.350.000
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

Tamamlanma Yüzdesi = 7.000.000.-TL / 7.000.000.-TL

= 1

Gelir = (7.500.000.-TL x 1) - 6.000.000.-TL = 1.500.000.-TL

Maliyet = (7.000.000.-TL x 1) - 5.600.000.-TL = 1.400.000.-TL

Kar = 1.500.000.-TL – 1.400.000.-TL

= 100.000.- YTL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (1.400.000.-TL + 100.000.-TL) – (0 + 1.350.000.-TL)

Brüt Alacak Tutarı = 150.000.-TL

(-) Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = (150.000.-TL)

Brüt Alacak/ Borç Tutarı = 0

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.400.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.400.000
.../.../...			

.../.../...			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.350.000	
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		150.000	
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			1.500.000
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.400.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.400.000
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		1.400.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			1.400.000
.../.../...			
.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.500.000	
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			1.500.000
.../.../...			

Tamamlanmış sözleşme yöntemi sözleşme sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği ikinci dönemden sonra uygulanır. Burada tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında güvenilir tahmin yapabilmenin mümkün olduğu dönemlere ait tahmini sözleşme maliyet ve gelirlerin kullanılması halinde aşağıdaki gibi bir uygulamanın yürütülmesi söz konusu olabilir. (Süreçte fark oluşturmadığından ve tekrar olmaması için dönem içi kayıtları gösterilmemiştir)

e) İzleyen yılda dava Belediye lehine sonuçlanmıştır. Dönemde 4.500.000.-TL'lik maliyet oluşmuş ve 6.150.000.-TL hakediş alınmıştır. (1.100.000.-TL'lik kısım önceki döneme ait işlere aittir)

Buna göre kalan iki yıllık döneme ait ;

Sözleşme Geliri = 7.500.000.-TL – 1.100.000.-TL = 6.400.000.-TL

Sözleşme Maliyeti = 7.000.000.-TL – 1.100.000.-TL = 5.900.000.-TL

Hakediş Tutarı = 6.150.000.-TL – 1.100.000.-TL = 5.050.000.-TL

olarak yeniden bulunur.

Tamamlanma Yüzdesi = 4.500.000.-TL / 5.900.000.-TL

= 0,7627

Gelir = (6.400.000.-TL x 0.7627) = 4.881.356.-TL

Maliyet = (5.900.000.-TL x 0.7627) = 4.500.000.-TL

Kar = 4.881.356.-TL – 4.500.000.-TL

= 381.356.- YTL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (4.500.000.-TL + 381.356.-TL) – (0 + 6.150.000.-TL)

Brüt Borç Tutarı = - 1.268.644.-TL

(-)Önceki Dönem Brüt Alacak Tutarı = (1.100.000.-TL)

Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = 168.644.-TL

...
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.500.000		
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		4.500.000	
...
...
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	6.150.000		
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		168.644	
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLARI		1.100.000	
176. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		4.881.356	
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı			
...
...
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	4.500.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		4.500.000	
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
...
...
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	4.500.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		4.500.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
...
...
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	4.881.356		
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.881.356	
...

f) Üçüncü yılda 1.400.000.-TL'lik maliyetle inşaat tamamlanmış ve 1.350.000.-TL hakediş alınmıştır.

Tamamlanma Yüzdesi = 5.900.000.-TL / 5.900.000.-TL

= 1

Gelir = (6.400.000.-TL x 1) – 4.881.356.-TL = 1.518.644.-TL

Maliyet = (5.900.000.-TL x 1) - 4.500.000.-TL = 1.400.000.-TL

Kar = 1.518.644.-TL – 1.400.000.-TL

= 118.644.- YTL

Beüt Alacak / Borç Tutarı = (1.400.000.-TL + 118.644.-TL) – (0 + 1.350.000.-TL)

Brüt Alacak Tutarı = 168.644.-TL

(-)Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = (168.644.-TL)

Brüt Alacak/ Borç Tutarı = 0

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.400.000	
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.400.000
.../.../...			

.../.../...			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		1.350.000	
350. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		168.344	
351. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			1.518.644
600. 15 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		1.400.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.400.000
740. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		1.400.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			1.400.000
622. 12 Katlı Otopark İnşaatı			
.../.../...			

		.../.../...		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			1.518.644	
600. 12 Katlı Otopark İnşaatı				
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI				1.518.644
		.../.../...		

Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında dikkate alınacak tahmini sözleşme maliyeti tutarına yönelik bu farklı bakış açısı farklı tamamlanma yüzdesi ve buna bağlı olarak bilanço ve gelir tablosuna yansıtılacak tutarlarda önemli değişikliklere neden olmuştur. Her iki yaklaşıma göre oluşan ikinci ve üçüncü yıllara ait bilanço ve gelir tablolarında yer alacak bazı rakamlar aşağıda görülmektedir.

Tablo 1: İşletmenin Yaklaşımlara Göre Oluşan Gelir Tablosu Değerleri

	1. Yıl		2. Yıl		3. Yıl	
			1. yaklaşım	2. yaklaşım	1. yaklaşım	2. yaklaşım
Yurtiçi Satışlar	1.100.000		4.900.000	4.881.356	1.500.000	1.518.644
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	(1.100.000)		(4.500.000)	(4.500.000)	(1.400.000)	(1.400.000)
Brüt Satış Karı/ Zararı	-		400.000	381.356	100.000	118.644

Tablo 2: İşletmenin Yaklaşımlara Göre Oluşan Bilanço Değerleri

	BİLANÇO UNSURLARI	176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLER GELİR TAHAKKUKLAR	351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI
1.YIL		1.100.000	-
2.YIL	1. Yaklaşım	-	150.000
	2. Yaklaşım		168.644
3.YIL	1. Yaklaşım	150.000	
	2. Yaklaşım	168.644	

Görüldüğü üzere, tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında dikkate alınacak olan tahmini sözleşme maliyeti tutarı işletmenin dönemsel faaliyet sonucu ve müşteriden olan alacak/ borç tutarı üzerinde değişmeye neden olmaktadır. Bu durumda, tamamlanma yüzdesinin tahmini sözleşme maliyeti toplamına değeri ile kalan dönemlere ait sözleşme maliyeti değerine göre mi? hesaplanması gerektiği konusuna açıklık kazandırmak gerekmektedir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik uygulanabilir olması halinde geçmişe dönük olarak da uygulanabilir. Ancak, uygulama gücünden dolayı bu her zaman olanaklı olmayabilir. Bu nedenle, 2. varsayıma göre sözleşme maliyet ve gelirlerinin muhasebeleştirilmesi ve dönem faaliyet sonucunun raporlanması pratik ve uygulanabilir bir yaklaşım olarak görülebilir (Alagöz 2008, 148).

Standarda göre, 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, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı'na göre, tahmin değişiklikleri, ileriye doğru uygulanır. Bu anlayışa göre, tahminlerdeki değişikliklerin cari ve gelecek dönem finansal tablolarına alınması gerekir. Değişiklik sadece cari dönemi etkiliyorsa cari dönemde, hem değişikliğin yapıldığı dönemi hem de gelecek dönemleri etkiliyor ise her ikisi için finansal tablolara yansıtılmalıdır. değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (TMS 11 md. 38).

3.4. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre; toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse, sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığı, işin tamamlanma yüzdesi veya ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarına bakılmaksızın, beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır(TMS 11 md 36-37). Sözleşme maliyetinin sözleşme gelirlerini aşması, geçmiş dönemlerde kayıt altına alınan karlarında ortadan kalkmasına yol açacaktır. Bu nedenle, toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirlerini aştığı anda, toplam sözleşme zararı tutarına geçmiş dönemlere ait karlar tutarı eklenerek bulunacak tutar zarar olarak yansıtılmalıdır.

Örnek 3: Ada İnşaat Taahhüt A.Ş., İl Özel İdaresi'nin açmış olduğu öğrenci yurdu inşaatı ihalesini kazanarak sabit fiyat üzerinden 10.000.000.-TL'lik sözleşme imzalamıştır. İşin tahmini maliyeti 9.500.000.-TL'dir. İşin süresi 3 yıldır. Birinci yılda 5.040.000.-YTL maliyet oluşmuş ve 5.100.000.-TL hakediş alınmıştır. İşletme yaptığı çalışmalar sonucu kalan işlerin maliyetini 5.060.000.-TL olarak belirlemiştir.

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 5.040.000.-\text{TL} / 5.040.000.-\text{TL} + 5.060.000.-\text{TL} \\ &= 0.4990 \end{aligned}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Geliri} = 10.000.000.-\text{TL} \times 0.4990 = 4.990.099.-\text{TL}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Maliyeti} = 10.100.000.-\text{TL} \times 0.4990 = 5.040.000.-\text{TL}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Karı / Zararı} = (49.901)$$

$$\text{Toplam Sözleşme Geliri} = 9.500.000.-\text{TL}$$

$$\text{Toplam Sözleşme Maliyeti(-)} = (10.000.00.-\text{TL})$$

$$\text{Toplam Sözleşme Karı/ Zararı} = (100.000.-\text{TL})$$

Toplam sözleşme maliyetinin toplam sözleşme gelirlerini aşmasından dolayı sözleşmenin tamamlanma yüzdesi dikkate alınmaksızın dönem sonuçlarına 100.000.-TL zarar tutarı yansıtılır. Bu amaçla, dönem sözleşme maliyetine izleyen dönemler için oluşması beklenen zarar tutarları da (100.000.-TL – 49.901.-TL = 50.099.-TL) eklenir ve dönem sözleşme maliyeti (5.040.000.-TL + 50.099.-TL) 5.090.099.-TL olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Örnek 4 : Evren İnşaat Taahhüt A.Ş., TOKİ tarafından açılan konut yapım ihalesini kazanmış ve sabit fiyat üzerinden sözleşme imzalamıştır. Sözleşme bedeli 7.500.000.-TL, tahmini sözleşme maliyeti 7.000.000.-TL, işin süresi ise 3 yıldır.

a) Birinci yıl 2.000.000.-TL fiili maliyet oluşmuş ve 2.150.000.-TL hakediş alınmıştır.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		2.000.000	
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			2.000.000
.../.../...			
.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		2.150.000	
102.03Bankası			
350 YIL.YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			2.150.000
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

Tamamlanma Yüzdesi = $2.000.000.-TL / 7.000.000.-TL$

$$= 0,2857$$

Gelir = $(7.500.000.-TL \times 0.2857) = 2.142.857.-TL$

Maliyet = $(7.000.000.-TL \times 0.2857) = 2.000.000.-TL$

Kar = $2.142.857.000.-TL - 2.000.000.-TL$

$$= 142.857.- YTL$$

Brüt Alacak / Borç Tutarı = $(2.000.000.-TL + 142.857.-TL) - (0 + 2.150.000.-TL)$

Brüt Borç Tutarı = $- 7.143.-TL$

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.000.000	
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		2.000.000

350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	2.150.000	
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	7.143	
351. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.142.857
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	2.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		2.000.000
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı		

690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	2.000.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.000.000
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR	2.142.857	
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		2.142.857

b) İkinci yılda sözleşme konusu inşaat işi ile ilgili olarak 3.925.000.-TL maliyet oluşmuş, 3.500.000.-TL hakediş tahsil edilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucu kalan işlerin maliyetinin 1.975.000.-TL olduğu tahmini yapılmaktadır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	3.925.000	
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI		3.925.000

.../.../...		
102 BANKALAR HESABI	3.500.000	
102.03Bankası		
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		3.500.000
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
.../.../...		

$$\text{Gerçekleşen Toplam Maliyet} = \text{Dönem Maliyeti} + \text{Geçmiş Dönem Maliyeti}$$

$$= 3.925.000.-\text{TL} + 2.000.000.-\text{TL}$$

$$\text{Gerçekleşen Toplam Maliyet} = 5.925.000.-\text{TL}$$

$$+ \text{Kalan İşlere Ait Tahmini Maliyet} = 1.975.000.-\text{TL}$$

$$= \text{Revize Edilmiş Maliyet} = 7.900.000.-\text{TL}$$

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = 5.925.000.-\text{TL} / 7.900.000.-\text{TL}$$

$$= 0,75$$

$$\text{Gelir} = (7.500.000.-\text{TL} \times 0.75) - 2.142.857.-\text{TL} = 3.482.143.-\text{TL}$$

$$\text{Maliyet} = (7.900.000.-\text{TL} \times 0.75) - 2.000.000.-\text{TL} = 3.925.000.-\text{TL}$$

$$\text{Kar/Zarar} = 3.482.143.-\text{TL} - 3.925.000.-\text{TL}$$

$$\text{Kar/ Zarar} = (442.857.-\text{YTL})$$

Dönem faaliyet sonucunun (442.857.-YTL) zararlar sonuçlanmasının yanı sıra izleyen dönem için öngörülen sözleşme maliyetine göre de 100.000.-YTL'lik bir zarar muhtemeldir. Çünkü;

$$\text{İzleyen Döneme Ait Sözleşme Geliri} = 7.500.000.-\text{TL} \times 0.25 = 1.875.000.-\text{TL}$$

$$\text{(-)İzleyen Döneme Ait Tahmini Maliyet} = 1.975.000.-\text{TL}$$

$$= \text{Tahmini Kar/ Zarar} = (100.000.-\text{TL})$$

Bu nedenle işletme dönem faaliyet sonuçlarına içinde bulunulan hesap dönemine ait zarar tutarının yanı sıra gelecek döneme ait muhtemel zarar tutarını da yansıtmalıdır. Bunu sağlamak için dönem maliyetine beklenen zarar tutarı eklenmeli ve (3.925.000 + 100.000.-TL= 4.025.000.-TL) olarak sonuç hesaplarına aktarılmalıdır.

.../.../...		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.025.000	
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı		
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI		100.000.-
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		3.925.000
.../.../...		

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (3.925.000.-TL + 0.-TL) – (442.857.-TL + 3.500.000.-TL)

Brüt Borç Tutarı = - 17.857.-TL

.../.../...			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		3.500.000	
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
351 ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI			17.857
351. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			3.482.143
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		3.925.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			3.925.000
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI		4.025.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			4.025.000
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

.../.../...			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.482.143	
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			3.482.143
.../.../...			

c) Üçüncü yılda sözleşme konusu inşaat işi ile ilgili olarak 1.975.000.-TL maliyet oluşmuş, 1.875.000.-TL'lik hakediş düzenlenmiş ve geçmiş dönemden olan borç tutarı indirilerek kalan tutar tahsil edilmiştir.

.../.../...			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		1.975.000	
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
... İLGİLİ BİLANÇO HESAPLARI			1.975.000
.../.../...			

.../.../...			
102 BANKALAR HESABI		1.850.000	
102.03Bankası			
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ			1.850.000
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
.../.../...			

Gerçekleşen Toplam Maliyet = Dönem Maliyeti + Geçmiş Dönem Maliyeti

$$= 1.975.000.-TL + 5.925.000.-TL$$

$$= 7.900.000.-TL$$

Tamamlanma Yüzdesi = 7.900.000.-TL / 7.900.000.-TL

$$= 1$$

Gelir = (7.500.000.-TL x 1) - 5.625.000.-TL = 1.875.000,-TL

Maliyet = (7.900.000.-TL x 1) - 5.925.000.-TL = 1.975.000.-TL

Kar/Zarar = 1.875.000.-TL - 1.975.000.-TL

Kar/ Zarar = (100.000.-YTL)

Dönem faaliyet sonucunun (100.000.-TL) zararla sonuçlanmaktadır. Bu zarar tutarı, önceki dönemde muhtemel kabul edilerek dönem sonuçlarına yansıtıldığından bu dönem sonuçlarına herhangi bir tutar yansıtılmayacaktır.

.../.../...			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.875.000	
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI		100.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			1.975.000
.../.../...			

Brüt Tutar = (Katlanılan maliyetler + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) - (Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + hakedişler toplamı)

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (1.975.000.-TL + 0.-TL) - (100.000.-TL + 1.875.000.-TL)

Brüt Alacak/ Borç Tutarı = 0.-TL

...
350 YILYAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	1.850.000		
350. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
351 HAKEDİŞ AVANSLARI HESABI	25.000		
351. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.875.000	
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
...
...
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	1.975.000		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			1.975.000
740. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
...
...
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI	1.875.000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			1.875.000
622. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
...
...
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.875.000		
600. 25 TOKİ Konut İnşaatı			
690 DÖNEM KARI/ ZARARI HESABI			1.875.000
...

3.5. Kamuya Açıklanacak Hususlar

Yüklenici işletme, dönem sonuçlarına yansıtılan sözleşme gelirleri tutarını, sözleşme gelirleri ve tamamlanma yüzdelerinin saptanmasında kullanılan yöntemleri, devam eden işlerde bilanço tarihi itibarıyla katılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kar tutarlarını, alınan avans ve alıkonulan hakedişlere ait bilgileri finansal tablo dipnot ve eklerinde kamuya açıklamak zorundadır (TMS 11 md.39-40).

Standarda göre, müşteriden olan brüt alacaklar varlık unsuru, brüt borçlar ise kaynak unsuru şeklinde bilançoda göstermelidir(TMS 11, md.42). Garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi koşullu yükümlülük ve varlıklar "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklanmalıdır(TMS 11 md.45).

4. SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan maliyet ve gelirlerin ölçülmesi, kayıt altına alınması ve raporlanmasını sağlamak amacıyla kullanılan Tamamlanmış Sözleşme veya Tamamlanma Yüzdesi yöntemleri arasındaki en önemli farklılık; kar/ zararın belirlenme ve raporlanma zamanıdır. Yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan kar/zarar; tamamlanmış sözleşme yönteminde işin bittiği hesap döneminde, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise her dönemin sonunda tespit edilerek raporlanmakta ve kullanıcılara iletilmektedir. İnşaat sektöründe yapı üretiminin uzun süreler alması nedeniyle doğabilecek riskler karşısında ihtiyatlı bir anlayışın geçerli olmasını öneren tamamlanmış sözleşme yöntemine karşılık tamamlanma yüzdesi yöntemi bilgi kullanıcılarının dönemsel olarak faaliyet sonuçları hakkında bilgilendirilmesini amaçlamaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, dönem sonuçlarına fiili maliyetler ve tahmini gelirler yansıtılmakta, inşaat işinin faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi dönemsel olarak raporlanmakta ve faaliyet sonucu bilgilerinin analizlerde yararlanılabilmesi sağlanmaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, vergi mevzuatında kabul gören ve inşaat işinin tamamlanması ile oluşan fiili maliyet ve fiili gelir tutarları dikkate alınarak vergiye tabi kazancın tespiti amacıyla hizmet eden bir uygulama olmasına karşın, zamanlılık açısından ciddi bir gecikme ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, muhasebe bilgisinin anlamlı olma özelliğini diğer bilgi kullanıcıları açısından ortadan kaldırmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda da yürürlükteki vergi kanunlarının etkisi ile tamamlanmış sözleşme yöntemine uygun bir kayıt düzeni önerilmektedir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, tüm bilgi kullanıcılarının gereksinimlerini karşılayacak bir yapıyı ifade etmektedir. TMSK tarafından yayınlanan 11 Nolu İnşaat Sözleşmeleri standardı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kaynaklanan maliyet ve gelirlerin ölçülmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini tek seçenek olarak kabul etmekte ve hiçbir koşul altında tamamlanmış sözleşme yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir.

KAYNAKÇA

- Ağca, A. 2007. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri**, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Alagöz, A. 2008. **Türkiye'de Muhasebeye Yön Veren Hukuki Düzenlemeler Çerçevesinde İnşaat Sözleşmeleri**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Benligiray, Y. 1981. **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161.
- Benligiray, Y. 2007. **İhtisas Muhasebeleri**, Eskişehir.
- Göğüş, E. ve H. Sümer. 2006. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:6, Sayı: 19.
- Güngörmüş, A. Haydar ve E. Boyar. 2007. "TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda Gelirin Tespiti", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 26, Sayı: 311.
- Sayarı, M. 1983. **Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No : 32, İİBF Yayın No : 22.
- Sayarı, M. 2002. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 6.
- Sayarı, M. 2004. "İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 6, Sayı : 3.
- Sayarı, M. 2004. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri", Ankara SMMM Odası, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV**.
- SPK**, Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ.
- TMSK**. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları: TMS/TFRS, TMSK Yayınları -2, Ankara: Fersa Matbaası.