

TMS11 - n aat Sözle meleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Percentage of Completion Method According To IAS 11 - Construction Contracts

İker Kıymetli EN¹

ÖZET

n aat irketlerinin özellikleri gere i yaptıkları i ler genel olarak bir hesap döneminden uzun sürmektedir. Bu nedenle de o in aat i yle ilgili olarak döneme ait brüt satı hasılatının ve maliyetlerin hesaplanması di er üretim i letmelerine göre farklılık göstermektedir. n aat sözleşmelerinin muhasebele tirilmesinde, temelde iki yöntem vardır. Bunlar tamamlanmı sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Türkiye'deki yasal mevzuata göre tamamlanmı sözleşme yöntemi uygulanmaktadır. Ancak TMS 11'e göre ise, in aat sözleşmelerinin muhasebele tirilmesinde tamamlanma yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemler arasındaki farklılıklar, dönem kar/zarar tutarında de i ikli e neden olabilmektedir.

Bu çalı manın amacı in aat sözleşmelerinin muhasebele tirilmesinde bu yöntemlerin Vergi Kanunları ve TMS 11 " n aat Sözle meleri" standardı açısından kar ıla tirilmesidir.

Anahtar Kelimeler: n aat Sözle meleri, Tamamlanmı Sözle me Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

ABSTRACT

Construction companies' activities due to the properties generally cover up to a period of one year. Therefore, the calculation of the gross sales and costs to the period varies according to other manufacturing companies. There are two accounting methods for construction contracts. These are completed contract method and percentage of completion method. According to Turkish legal laws the completed contract method is used. But, IAS 11 is used the percentage of completion method to be used for the recognition of construction contracts. The differences between these methods may lead to change in the net profit and loss.

The aim of this study is to compare for the recognition of construction contracts from the view of Tax Laws and IAS 11 "Construction Contracts".

Keywords: Construction Contracts, Completed Contract Method, Percentage of Completion Method

¹Yar.Doç.Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü,
ilkerkiymetlisen@gmail.com

1. Giri

Bir üretim i letmesi olan üretim i letmeleri; yapımı üstlenilen her bir projenin birbirinden farklı olması, üretim yerinin gezici olması, üretimin do al etkilere tamamen açık alanlarda gerçekleştirilmesi, üretimi gerçekleştirilecek mamulün sabit, onu üretecek üretim araç ve gereçlerinin seyyar olması, her bir projeye göre farklı örgütlenme ve üretim süreci gerektirmesi gibi nedenlerle di er üretim i letmelerinden önemli ölçüde ayrılmaktadır. (Erden, 2004, s.18)

Taahhüt ekinde yüklenilen in aat faaliyetlerinin tamamlanması i in niteli i gere i ço u zaman bir hesap döneminden daha uzun sürelerle yayılabilmektedir. Mevcut Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasında ve ilgili vergi mevzuatında bu tür in aat i leri yıllara yaygın olarak adlandırılmakta ve bu faaliyetler için özel bir kayıt ve vergilendirme sistemi öngörülmektedir. (Yılmaz, Fetullah, 2009, s.237)

n aat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde temel olarak iki yöntem bulunmaktadır. (Alagöz, 2009, s.2) Bu yöntemlerden biri mevcut muhasebe sisteminde uygulanmakta olan tamamlanma sözleşme yöntemi TMS 11'in öngördü ü tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Bu yöntemlerden tamamlanma yüzdesi yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi ile di er yöntemlere göre daha uyumludur. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.448)

Bu çalışmanın amacı, Gelir Vergisi Kanunu'nun öngördü ü tamamlanma sözleşme yöntemi ile TMS 11'de belirtilen tamamlanma yüzdesi yöntemlerinin karşılaştırılmasıdır. Bu amaçla çalışma 5 bölüme ayrılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde TMS 11 kapsamında in aat sözleşmeleri ve bunların muhasebeleştirilmesi ilkelere açıklanmıştır. Üçüncü bölümde in aat i letmelerinin yürürlükteki yasal mevzuata göre nasıl muhasebeleştirildiğine yer verilmiştir. Dördüncü bölümde TMS 11 ve yasal mevzuat açısından yöntemler karşılaştırılmış olup, farklılıkları tespit edilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, yapılan çalışma ile ilgili özet bilgilere ve ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir.

2. TMS 11'e Göre n aat Sözle meleri ve Muhasebeleştirilmesi

TMS 11 standardının amacı, in aat sözleşmeleri ile ilgili gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarının açıklanmasıdır. (TMS 11) Standartta, in aat sözleşmelerine konu olan i lerin özellikleri gere i sözleşme kapsamındaki i in başlanması ile tamamlanmasının farklı muhasebe dönemlerine girmesi ve bu nedenle in aat sözleşmeleri ile ilgili muhasebe uygulamalarındaki esas konunun; sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin, in aat i inin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine

Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK tarafından IASB ile yapılan anlaşma ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereğince, Uluslararası Muhasebe Standartlarının birebir çevirisidir. Bundan dolayı çalışmada kullanılan TMS 11 kısaltması, IAS 11 ile aynı anlamı taşımaktadır.

da ıtılması gerekti i vurgulanmaktadır. Aynı zamanda bu durum muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramının bir gere idir.

Bir varlı ın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da son kullanım amaçları birbiri ile ili kili olan veya birbiri ile ba ımlı olan bir grup varlı ın in ası için özel olarak yapılmı anla ma “in aat sözleşmesi” olarak tanımlanmaktadır. (Sayarı, 2002, s.2) Standart kapsamında in aat sözleşmeleri sabit fiyat sözleşmeler ve maliyet artı kar sözleşmeleri olarak sınıflandırılmakta olup; sabit fiyatlı sözleşmeler, “*yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul etti i ancak belli ko ullarda maliyet güncelle tirmesine (eskalasyon) konu olan in aat sözleşmesidir*”; maliyet artı kar sözleşmesi ise, “*yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir ekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan in aat sözleşmesidir*” ekinde ifade edilmektedir. (TMS 11, Madde 3)

2.1. Sözleşme Geliri ve Maliyetleri

Standardın 11. maddesine göre sözleşme geliri aşağıdaki hususları içermektedir:

Sözleşme üzerinde başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış olan bedel,
Sözleşmeye konu olan işlemler, ek ödeme talepleri ve tevkif ödemelerinden gelir olarak neticelenmesi muhtemel olanlar ve güvenilir bir ekilde ölçülebilenler.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edilerin gerçeğe uygun dere ile ölçülmelidir. (TMS 11, Madde 12)

Sözleşme maliyetleri ise aşağıdakilerden oluşmaktadır: (TMS 11, Madde 16, 17, 18)

Belirli bir sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler,
Gözetim dahil in aat alanı içi maliyetleri,
in aatta kullanılan malzeme maliyetleri,
in aatta kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı,
Tesis, makine ve malzemelerin in aat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,
Tesis ve makine kiralama maliyetleri,
Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve tenkil destek hizmetleri maliyetleri,
Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işlemler ve büyük onarımlarla ilgili öngörülen maliyetler,
Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Genel olarak sözleşmeye konu edilen işlemleri kapsayabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler,

Sigorta,
Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,

n aat genel giderleri.

Sözle me hükümlerine göre özellikle mü teriye yüklenebilecek olan di er maliyetler.

Bir in aat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir ekilde öngörülebildi i durumlarda, o in aatla ilgili gelir ve maliyetlerin ilgili raporlama dönemi sonunda sözleşmeye konu edilen i in tamamlanma a aması esas alınarak gelir ve gider olarak finansal tablolara yansıtılması gerekti i standardın 22. maddesinde belirtilmektedir.

2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Standart, finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde *tamamlanma yüzdesi* yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Yöntem, yıllara yaygın in aat taahhüt i lerinde, gelirin ve kazancın i ilerledikçe olu tu u esasına dayanmaktadır. (Epstein ve Jermakowicz, 2010, s.289) Bu yöntemde göre sözleşme geliri ula ılan tamamlanma a amasına kadar katılan in aat maliyetleri ile e le tirilerek, bitirilen i le orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sa lanmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme geliri, i in yapıldı ı hesap dönemlerinin kar veya zararında gelir olarak raporlanmaktadır. Sözleşme maliyetleri ise genel olarak ait oldukları i in yapıldı ı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilmektedir ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini a ca ı öngörülen kısmı derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. (TMS 11, Madde 25, 26)

Tamamlanma yüzdesi yöntemindeki ana dü ünçe, projenin sonuçlandırılmasına ba lı kalınmaksızın gelir ve giderin dönem bazında gerçekle tirilen üretim a amasına göre muhasebele tirilmesidir. Bu yöntemin kullanılması sonucunda ba langıçta i in tamamı için saptanan toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere da ıtılmı olmaktadır. (Gö ü , 2006, s.79) Böylece dönemsellik kavramına uyum, her dönemin gelir ve giderlerinin e le tirilmesiyle sa lanmaktadır. (enlik, 2005, s.42)

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her dönem cari öngörüler kapsamında, sözleşme gelir ve maliyetlerine birikimli olarak uygulanmalıdır. Bu nedenle, öngörülerdeki de i iklik, yapıldı ı dönemin ve izleyen dönemlerin gelir tablolarında tahakkuk ettirilen gelir ve giderlerin belirlenmesinde kullanılmalıdır. (Sayarı, 2004, s.65)

Standart, bir in aat sözleşmesinin tamamlanma a amasının çe itli yollarla belirlenebilece ini ve yüklenici i letmenin yapılan i i güvenilir bir ekilde ölçen yöntemi kullanması gerekti ini öngörmektedir. Sözleşmenin niteli ine ba lı olarak bu yöntemler standardın 30. maddesinde a a ıdaki gibi sıralanmaktadır:

O güne kadar yapılan i le ilgili katılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam in aat maliyetlerine oranı,
Yapılan i e ili kin incelemeler,
Sözleşmeye konu i in fiziki tamamlanma oranı.

Yukarıda belirtilmekte olan yöntemlerden birincisi girdilerin ölçümüne dayalı bir yöntem iken, di er iki yöntem çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. (Alagöz, 2009, s.11) Tamamlanma yüzdesinin hesaplanması ile ilgili bu üç yönteme ili kin açıklama ve örnekler alt bölümlerde açıklanmaktadır.

2.2.1. O Güne Kadar Yapılan ile ilgili Katlanılan Sözle me Maliyetlerinin Öngörülen Toplam n aat Maliyetlerine Oranı

Bu yönteme göre tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında, katlanılan maliyet toplamı yalnızca yapılan i i yansıtan sözle me maliyetleri dahil edilerek bulunmakta olup, a a ıdaki formülle hesaplanmaktadır. (Alagöz, 2009, s.12)

Tamamlanma Yüzdesi (Oranı) = Fiili Maliyet / Tahmini Sözle me Maliyeti

Bu formülün sonucunda bulunan tamamlanma yüzdesi yardımı ile dönemlere ait sözle me geliri ve sözle me maliyeti tutarları da u ekilde hesaplanmaktadır: (Alagöz, 2009, s.12)

Dönem Sözle me Geliri = Toplam Sözle me Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

Dönem Sözle me Maliyeti = Tah. Toplam Sözle me Maliyeti x Tamamlanma Yüzdesi

Örne in, 3 yılda tamamlanacak ve 42 TL'ye mal olacak bir sözle mede ilk yıl katlanılan maliyet 14 TL ise tamamlanma yüzdesi ilk yıl için $14 \text{ TL} / 42 \text{ TL} = \%33,33$ olacaktır. İkinci yıl, maliyet tahmini 8 TL artımı ve bu durum alıcı tarafından da onaylanmış ise, ikinci yıl katlanılan maliyetin 11 TL olması halinde, $(14 \text{ TL} + 11 \text{ TL}) / 50 \text{ TL} = \%50$ olacaktır. TMS 11 madde 38'e göre "tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözle me geliri ve sözle me maliyetlerine ili kin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır" hükmünden hareket ederek 2. yıl hesaplamalarında birikim esası uygulanması yoluna gidilmiştir. (Yereli vd., 2011, s.121)

Örnek olarak, X n aat Taahhüt letmesi'nin 2011 yılında almı oldu u in aat taahhüt i ile ilgili bazı rakamları u ekildedir:

Sözle menin Toplam Geliri	: 125.000.000 TL
Sözle menin 2011 Yılı Fiili Maliyeti	: 70.000.000 TL
Sözle menin Toplam Tahmini Maliyeti	: 100.000.000 TL

Bu i letmenin in aat taahhüt i lerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden o güne kadar yapılan i le ilgili sözle me maliyetlerinin in aat maliyetlerine oranı yöntemine göre 2011 yılına ait gelir, gider, kar veya zarar rakamları u ekilde olacaktır:

2011 Yılı Tamamlanma Yüzdesi (Oranı) = Fiili Maliyet / Toplam Sözle me Maliyeti
= $70.000.000 \text{ TL} / 100.000.000 \text{ TL} = \%70$

$$\begin{aligned}
2011 \text{ Yılı Hasılat Tutarı} &= \text{Toplam Sözle me Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi} \\
&= 125.000.000 \text{ TL} \times \%70 \\
&= 87.500.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
2011 \text{ Yılı Brüt Satı Karı} &= 87.500.000 \text{ TL} - 70.000.000 \text{ TL} \\
&= 17.500.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

2.2.2. Yapılan e li kin ncelemeler ve Sözle meye Konu in Fiziki Tamamlanma Oranı

Sözle meye konu i in fiziki tamamlanma oranının hesaplanmasında, yüklenici ile alıcı arasında yapılan sözleşme eklenen projedeki metraj birimi önem arz etmektedir. Örne in, projenin tamamlanmasına ili kin hesaplamalarda beton, demir, tu la duvar, sıva, kiremit vb. gibi metrajlar kullanılabilir. Sözle me ekindeki projeye istinaden kaç m³ demir, kaç ton demir, kaç m³ veya m² tu la duvar, kaç m² sıva ve kaç m² kiremit harcanaca ı önceden öngörülerek projelendirilmelidir. Buna göre gerek tamamlanma yüzdeleri gerekse ilgili hak edi hesaplamaları, yukarıda belirtilen kıstaslar üzerinde fiili miktar hesaplanıp toplanarak ba langıçta öngörülen fiili miktar toplamına bölünmektedir. Böylece, hem fiziki tamamlanma oranı objektif bir ekilde hesaplanmakta, hem de ileride ortaya çıkacak hukuki ihtilafların da ba langıçta çözülmesi hızlanmı olmaktadır. (Yereli vd., 2011, s.121; Susmu ve Zengin, s.15)

3. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre n aat Sözle melerinin Muhasebele tirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde “Birden fazla takvim yılına sirayet eden in aat (dekapaj i leri de in aat i i sayılır) ve onarma i lerinde kar veya zarar i in bitti i yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir” ekinde ifade edildi inden in aat sözleşmelerinin muhasebele tirilmesinde tamamlanmı sözleşme yöntemi kullanılmaktadır.

Tamamlanmı sözleşme yönteminde, in aat i i devam etti i sürece ortaya çıkan gelir ve maliyetler sonuç hesaplarına aktarılmadan, bilanço hesaplarında varlık ve borç olarak izlenmektedir. n aatın bitti i yıl bu hesaplarda toplanan tutarlar, sonuç hesaplarına aktarılarak i letmenin kar veya zararı ortaya çıkmaktadır. (Yılmaz, Fatih, 2009, s.10-11) Bu yöntemde in aat kaç yıl devam ederse etsin, in aat tamamlanmadıkça in aata ili kin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta ve kar/zarar hesaplamasında dikkate alınmamakta yani in aat sözleşmeleri ile ilgili kar veya zararın belirlenmesi için in aat i inin bitimine kadar beklenmektedir. Bu durumda dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili hesap dönemlerine da ıtılmamakta ve i letmenin gerçek faaliyet durumu finansal tablolarda raporlanmamaktadır. (Gökçen vd., 2011, s.185)

Vergi hukuku açısından da, in aat bitene kadar stopaj dı nda herhangi bir vergi söz konusu olmamaktadır. Tamamlanma derecesi, hak edi ödemeleri için bir temel olarak

kabul edilmemektedir. Bu nedenle, tamamlanma derecesi in aat gelirinin tespiti açından önem arz etmemektedir. (Güngörmü ve Boyar, 2007, s.109)

Tamamlanmı sözleşme yöntemi özellikle taahhüt iinin devam etti i dönemlerde farklı karlılık oranları söz konusu oldu unda dönemin ba nda daha fazla vergi vermeyi önledi i, geç de olsa daha somut bir kar veya zarar tutarına eri lmesini sa ladı ı için tercih edilen bir yöntemdir. Ancak, taahhüt iinin yapım süresince i in nasıl gitti ini gösteren bir kar rakamının elde edilmemesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle ele tirilen bir yöntemdir. (Örten vd., 2007, s.117)

4. TMS 11 ve Gelir Vergi Kanunu Açısından Yöntemlerin Kar ıla tırılması

Yıllara yaygın in aat ve onarım i lerine ait maliyet ve gelirlerin muhasebele tirilmesi ve raporlanmasına ili kin olarak kullanılan tamamlanmı sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklılıklar a a ıdaki gibi sıralanabilmektedir: (Alagöz, 2009, s.4-5)

- a) Tamamlanmı sözleşme yönteminde maliyet ve gelirler hukuki bakı açısı ile ele alınarak maliyet ve gelirlerin i in tamamlanma zamanına kadar bilanço hesaplarında takip edilmesi, tamamlanma sonrasında biriken tutarların sonuç hesaplarına aktarılması görü ü benimsenmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise iktisadi bakı açısı ile de erlendirilerek birden fazla dönemde tamamlanacak in aat i ine ait olan maliyet ve gelirlerin i in tamamlanması beklenmeden döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması görü ü ön görülmektedir.
- b) Tamamlanmı sözleşme yönteminde katı bir ihtiyatlılık ilkesi, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır.
- c) Tamamlanmı sözleşme yöntemi vergiye tabi kazancın, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise ticari karın do ru bir ekilde tespit edilmesini amaçlamaktadır. Bu nedenle, tamamlanmı sözleşme yöntemi vergi kanunlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatında tercih edilen uygulamalardır.
- d) Tamamlanmı sözleşme yönteminde hazırlanan mali tablolar bilgi kullanıcıları tarafından yapılabilecek analiz ve de erlendirmeleri engelleyici bir yapıya sahipken, tamamlanmı sözleşme yöntemi bu eksiklikleri ortadan kaldıran bir uygulamadır.
- e) Belirsizlik ve risklerin dü ük olması halinde tamamlanma yüzdesi yöntemi, belirsizlik ve risklerin artması halinde ise “ihtiyatlılık” ilkesi çerçevesinde tamamlanmı sözleşme yöntemi tercih edilmelidir.

- f) Tamamlanma yüzdesi yöntemi, in aat ait olan maliyet ve gelirlerinin tahakkuk esasına göre kayıt altına alınmasını ve dönemsel olarak sonuç hesaplarına yansıtılmasını sa lamaktadır.
- g) Tamamlanma sözle me yöntemi, in aat i inin devam etti i hesap dönemlerinde genellikle faaliyet sonuçlarının zarar ile neticelenmesi veya dü ük düzeyde karların olu ması nedeniyle ortaklara kar payı da ıtımı konusunda engeller ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenmesi, kar da ıtım kararlarının sa lıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sa lamaktadır.
- h) Tamamlanma sözle me yönteminde gelirin do du u hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldı ı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının yarattı ı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde söz konusu olmamakta, böylece mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılı ı artmaktadır.
- i) Tamamlanma sözle me yönteminde gelirin do du u hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldı ı dönemin farklı hesap dönemleri olarak ortaya çıkmasının ortaya çıkardı ı uyumsuzluklar tamamlanma yüzdesi yönteminde ortadan kalkmakta ve mali tablolar ve faaliyet sonuçlarının anlamlılı ı artmaktadır. Tamamlanma sözle me yöntemi ile tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasındaki farklar a a ıdaki örnek üzerinde gösterilebilmektedir.

Yöntemlerin kar ıla tırılması amacıyla Güngörmü ve Boyar (2007) tarafından yapılan çalı ma esas alınarak örnek bir vaka olu turulmu tur. Buna göre, XYZ n aat ve taahhüt i letmesi üç yılda tamamlanması öngörülen bir köprü in aatı sözle mesi imzalamı tur. n aata 2011 yılı mart ayında ba lanacak ve sözle me tutarı 560.000 TL, sözle menin beklenen maliyeti 420.000 TL'dir. Hammadde fiyatları ve i çilik ücretlerinde meydana gelebilecek artı ların sözle menin beklenen maliyeti tutarına eklenmesi mü teri i letme tarafından kabul edilmi tir.

31.12.2011 tarihi itibariyle, 2011 yılı içinde olu an maliyetler a a ıdaki gibidir:

	<u>Planlanan</u>	<u>Gerçekle en</u>	<u>Fark</u>
Hammadde	75.000	82.000	7.000
çilik	30.000	34.500	4.500
Genel Giderler	15.000	15.000	-
Ta eronlara Ödenen	20.000	20.000	-
TOPLAM	140.000	151.500	11.500

Hammadde maliyetindeki farkın 4.000 TL'si hammadde fiyatındaki artı tan, i çilik maliyetindeki farkın 3.000 TL'si ise i çilik saat ücretindeki artı tan kaynaklanmaktadır.

Mü teri i letme sözleşme artlarına göre asfalt kullanılarak yapılacak köprünün beton olarak de i tirilmesini istemi ve de i iklimten kaynaklanan 50.000 TL'lik fiyat artı nı kabul etmi tir. Betondan kaynaklanan maliyet artı ı 40.000 TL'dir.

2011 yılı sonunda yetkili kurumlar tarafından i le ilgili yapılan incelemeler sonucunda sözleşme konusu köprünün fiziki olarak tamamlanma oranının %30 oldu unu belgelemi lerdir.

Bu bilgilere göre 2011 yılı sonu yani 1. Dönem sonu itibariyle gerçekleş en sözleşme maliyetleri u ekildedir:

Hammadde	: 82.000 TL
çilik	: 34.500 TL
Genel Giderler	: 15.000 TL
Ta eronlara Ödenen	: 20.000 TL
TOPLAM	: 151.500 TL

Yeniden yapılandırılmı toplam sözleşme maliyeti ise a ıdaki gibidir:

İlk Sözleşme Maliyeti	: 420.000 TL
Hammadde Farkı	: 7.000 TL
çilik Farkı	: 4.500 TL
Sözleşme De i ikli i	: 40.000 TL
TOPLAM	: 471.500 TL

Toplam sözleşme gelirinin de yeniden yapılandırılmı durumu u ekildedir:

İlk Sözleşme Geliri	: 560.000 TL
Hammadde Farkı	: 4.000 TL
çilik Farkı	: 3.000 TL
Sözleşme De i ikli i	: 50.000 TL
TOPLAM	: 617.000 TL

2011 yılı sonu itibariyle döneme ait sözleşmeye ait brüt hasılat tutarı;

a) Tamamlanmı sözleşme yöntemine göre olu mayacaktır. Çünkü tamamlanma yöntemine göre brüt hasılat tutarı i in tamamlanmasından sonra hesaplanacaktır. Köprü in aatının bitirilmesi için üç yıl öngöröldü ünden, artlar tahmin edildi i gibi geli irse köprü in aatı Mart 2014'te bitecektir.

b) Tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden, o güne kadar yapılan i le ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörölen toplam in aat maliyetlerine oranına göre brüt hasılat tutarı u ekilde hesaplanacaktır:

$$\begin{aligned} \text{2011 Yılı Tamamlanma Yüzdesi} &= 151.500 \text{ TL} / 471.500 \text{ TL} \\ &= \%32.13 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2011 Yılı Brüt Hasılat Tutarı} &= 617.000 \text{ TL} \times \%32.13 \\ &= 198.242 \text{ TL} \end{aligned}$$

- c) Tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden, yapılan i e ili kin incelemeler ve sözleşme konusu i in fiziki tamamlanma oranına göre brüt hasılat tutarı ise $617.000 \text{ TL} \times \%30 = 185.100 \text{ TL}$ 'dir.

Yukarıdaki hesaplamalardan da görülece i gibi in aat i inin henüz tamamlanmadı ı hesap dönemlerinde sözleşme ait brüt hasılat tutarı tamamlanmı sözleşme yöntemine göre **0 TL**, tamamlanmı sözleşme yöntemlerinden o güne kadar yapılan i e ili ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam in aat maliyetlerine oranına göre **198.242 TL** ve yine tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden yapılan i e ili kin incelemeler ve sözleşme konusu i in fiziki tamamlanma oranına göre ise **185.100 TL** olarak hesaplanmı tır. Maliyetler baz alınarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi %32.13, teknik olarak tespitite ise tamamlanma yüzdesi %30 olarak belirlenmi tir. Dolayısı ile brüt hasılat tutarının hesaplanmasında hem tamamlanmı sözleşme yöntemi ile tamamlanma yüzdesi yöntemleri arasında, hem de tamamlanma yüzdesi yöntemlerinin kendi içerisindeki çe itleri arasındaki hesaplamalardan kaynaklanan farklılıklar olmaktadır.

5. Sonuç

n aat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulamada temel olarak iki yöntemden söz edilmektedir. Bunlardan ilki Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi hükmü gere i dikkate alınacak tamamlanmı sözleşme yöntemi, di eri ise TMS 11'de belirtilen tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

Tamamlanmı sözleşme yönteminde, sözleşme ait in aat i inden sa lanan kar/zararın finansal tablolarda raporlanabilmesi için söz konusu in aat i inin tamamlanması gerekmektedir. Dolayısı ile in aat tamamlanıncaya kadar herhangi bir kar/zarar tutarının gelir tablosunda raporlanması mümkün olmamaktadır. n aat i inin özelli i gere i i in ba lama ve biti süreci birkaç hesap dönemine yayılmaktadır. n aat tamamlanıncaya kadar kar/zarar tutarının gelir tablosunda raporlanmaması muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik, tahakkuk esası ve tam açıklama kavramları ile çeli mektedir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi TMS 11'in 25. maddesinde belirtilmekte olup, bu yöntemde sözleşme gelirinin in aatın ula ılan tamamlanma a masında kadar katlanılan in aat maliyetleri ile kar ıla tırılarak, bitirilen i le orantılı olarak gelir, gider ve kar/zararın raporlanması sa lanmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre in aat i inin bitmesi beklenmeden, her raporlama döneminde o dönemin gelir ve maliyetleri ilgili dönemde muhasebeleştirilerek kar/zarar daha do ru bir ekilde raporlanacaktır. Bu ekilde gelir ve maliyetler ilgili dönemlere da ıtılaca ından tamamlanma yüzdesi yönteminin tamamlanmı sözleşme yöntemine göre dönemsellik, tahakkuk esası ve tam açıklama kavramlarına daha uygun oldu u söylenebilmektedir.

TMS 11'de bir in aat sözleşmesinin tamamlanma a masının çe itli yollarla belirlenebilece ini ifade edilmektedir. Tamamlanma a masının belirlenmesinden

sonra, gelir ve giderlerin dönemsellik gere ince da ıtılması amacıyla standartta 3 yöntem açıklanmı tır. Bu yöntemler; o güne kadar yapılan i le ilgili katlanılan sözl eme maliyetlerinin öngörülen toplam in aat maliyetlerine oranı, yapılan i e ilikin incelemeler ve sözl emeye konu i in fiziki tamamlanma oranı yöntemleridir. Yöntemler arasındaki farklılıklar ilgili döneme ait brüt satı hasılatı tutarının farklı hesaplanmasına neden olaca ından; i letme, yapılan i i güvenilir bir ekilde ölçen yöntemi kullanmalıdır.

Tamamlanmı sözl eme yöntemi ile tamamlanma yüzdesi yöntemi arasında çalı manın önceki bölümlerinde de belirtildi i gibi pek çok farklılık söz konusudur. 14.02.2011 tarihinde yasalaarak 01.07.2012 tarihinden itibaren uygulamaya giren yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm sermaye irketleri Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapmak zorundadır. Bu nedenle, çalı mada amaçlanan her iki uygulama arasındaki farklılıkların belirtilmesidir.

Kaynaklar

- AKDO AN**, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 13. Baskı, stanbul: SMMMO, Yayın No:7.
- ALAGÖZ**, Ali (2009), “TMS 11: n aat Sözl emeleri Standardı Çerçevesinde n aat lerinde Sözl eme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebele tirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, (1): 1-36.
- EPSTEIN**, Barry and Jermakowicz, Eva K. (2010), *2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, Canada: Wiley&Sons,Inc.
- ERDEN**, Selman Aziz (2004), “ n aat letmelerinde, n aat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yakla ımının Yeri”, *Muhasebe ve Denetime Bakı* , (11): 17-26.
- GÖ Ü** , Handan Sümer (2006), “Yıllara Yaygın n aat ve Onarım lerinin Muhasebele tirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, *Muhasebe ve Denetime Bakı* , (19): 75-86.
- GÖKÇEN**, Gürbüz; Ataman, Ba ak ve Çakıcı, Cemal (2011), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, stanbul: Türkmen Kitapevi.
- GÜNGÖRMÜ** , Ali Haydar ve Ender Boyar (2007), “TMS – 11 n aat Sözl emeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 26, (311): 107-110.

- KAMU GÖZET M** , Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS/TFRS Seti, TMS 11 n aat Sözle meleri, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS11.pdf>, Eri im: 31.07.2012
- ÖRTEN**, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007), *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Gazi Kitapevi.
- SAYARI**, Mehmet (2004), “ n aat Taahhütleri (Yıllara Yaygın n aat ve Onarım Sözle meleri) Standardı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6, (3): 61-76.
- SAYARI**, Mehmet (2002), “Yıllara Yaygın n aat ve Onarım Sözle meleri Standardı”, *Muhasebe ve Denetime Bakı* , (6): 1-16.
- SUSMU** , Türker ve Zengin, Yasemin, “ n aat Sözle mesi Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları”, http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILE_R/turker_susmus_yasemin_zengin.doc, Eri im: 30.07.2012
- ENL K**, Mehmet (2005), *n aat Muhasebesi*, 1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- YEREL** , Ay e N; Kayalı, Nilgün ve Demirlio lu, Lale (2011), “ n aat Sözle melerine li kin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın n aat Taahhüt lerinin Muhasebele tirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*”, 13, (3): 113-135.
- YILMAZ**, Fatih (2009), “TMS - 11 n aat Sözle meleri Standardının letmeler Üzerindeki Etkisi: MKB’de Hisse Senetleri lem Gören Bir n aat irketi”, *stanbul Üniversitesi letme Fakültesi letme ktisadı Enstitüsü Dergisi*, 20, (64): 8-26.
- YILMAZ**, Fetullah (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 11: n aat Sözle meleri Standardı Kapsamında Yıllara Yaygın n aat ve Onarım Faaliyetlerinin Muhasebele tirilmesi”, *1. Ulusal Ere li Meslek Yüksekokulu Tebli Günleri*, 1, (1): 237-260.