



YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN MUHASEBE İŐLEMLERİNİN VERĐİ USUL KANUNU İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 11 AÇISINDAN KARŐILAŐTIRILMASINA YÖNELİK BİR UYGULAMA¹

Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
seckin.gonen@deu.edu.tr

Emre ERDEN

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
emre_erden@windowslive.com

Öz

KüreselleŐme ile birlikte sermaye hareketleri uluslararası boyut kazanmıŐtır. Bunun sonucu olarakta yatırımcılar ortak bir finansal dil geliŐtirmeye ihtiyaç duymuŐlardır. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) yayınlanarak farklı ölkelerdeki ekonomik faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesine, benzer değerlerde muhasebeleŐtirilmesine ve raporlanmasına olanak sağlamaya çalışılmıştır.

Yayımlanan bu standartlar doğrultusunda ölkeler kendi ulusal muhasebe standartlarını bu standartlara uyumlaŐtırmaya başlamışlardır. Yayımlanan standartlardan biri de IAS 11 "Construction Contracts" dir. Türkiye'de ise IAS 11, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri XI-25 No'lu tebliği ile uygulama alanı bulmuştur. Çalışmamızda Vergi Usul Kanunu ve TMS 11 kapsamında raporlama yapan iki farklı Őirketin finansal tabloları karşılaştırılarak, iki yöntem arasındaki farklılıklar ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Mevzuatı, TMS 11, İnşaat, IASC, TMS, Tamamlanmış Sözleşme, Tamamlanma Yüzdesi.

AN APPLICATION FOR COMPARISON OF ACCOUNTING PROCEDURES REGARDING PUBLIC CONSTRUCTION AND REPAIR ACTIVITIES OVER YEARS FOR THE TAX PROCEDURE LAW AND TURKISH ACCOUNTING STANDARD 11

Abstract

With globalization, capital movements have gained an international dimension. As a result, investors needed to develop a common financial language. In this context, the International Accounting Standards Board (IASB) published International Accounting Standards (IAS) and tried to enable economic activities in different countries to be evaluated and reported with similar accounting applications.

In line with these published standards, countries have begun to align their national accounting standards with these standards. One of the published standards is IAS 11 "Construction Contracts". In Turkey, IAS 11 have found the application area with TMS 11 Construction

¹ Bu makale Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans Programında Prof. Dr. Seçkin GÖNEN danıŐmanlığında Emre Erden tarafından hazırlanan "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerine İlişkin Muhasebe İŐlemlerinin Vergi usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standardı 11 Açısından KarŐılaŐtırılmasına Yönelik Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiŐtir.

Contracts Standard and communique series numbered as XI-25 issued by the Capital Markets Board. Within the scope of this study, the financial statements of two different companies reporting under the Tax Procedure Law and TAS 11 were compared and tried to reveal the differences between the two methods.

Keywords: Tax Procedure Law, TMS 11, Construction Contracts, IASC, TMS, Completed Contract, Percent Complete.

1. Giriş

Ülke ekonomileri için önemli bir etkiye sahip inşaat sektörü, Türk Vergi Kanunları açısından “Taahhüt şeklindeki inşaatlar” ve “Özel inşaatlar (Yap-Sat)”, şeklinde ikiye ayrılmıştır. Özel inşaat faaliyetleri, inşaat sahibinin kendi nam ve hesabına kendi ihtiyaçlarını karşılamak veya satmak amacıyla yürüttüğü inşaat faaliyetleri iken taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyetleri; gerçek ve tüzel kişilerin ihtiyaç duydukları ve belli bir bedel karşılığında bu alanda faaliyet gösteren inşaat işletmelerine yaptırdıkları inşaat faaliyetleridir.

Taahhüt şeklinde yapılan ve yıllara yaygın olan inşaat işleri muhasebe açısından özellik arz etmektedir. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde inşaat faaliyetin başladığı tarih ile bu faaliyetin tamamlandığı tarih farklı hesap (muhasebe) dönemlerine isabet etmekte bu da faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda muhasebe sistemleri açısından farklı çözümleri ortaya çıkarmaktadır. Bu kapsam da iki farklı yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; “Tamamlanmış Sözleşme” ve “Tamamlanma Yüzdesi” yöntemleridir. Türkiye’de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde “*Birden fazla takvim yılını kapsayan inşaat ve onarım işlerinden kar veya zarar için bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, o yılın beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde ya da tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin bittiği takvim yılının takip eden yılın Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.*” yer alan hüküm gereği “Tamamlanmış Sözleşme” yöntemi kullanılmaktadır. Ancak bu yöntemde işletmeler sürdürdükleri projeler ölçüde tamamlanmadan finansal tablolarda elde edilen kazançla ilişkin hiçbir açıklama yapamamakta, bu durum da muhasebe bilgi kullanıcılarının yüklenici firmanın finansal tabloları üzerinden sağlıklı değerlendirme yapmalarını önemli ölçüde engellemektedir. Bu yüzden inşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili uluslararası muhasebe uygulamaları incelendiğinde genel eğilimin “Tamamlanma Yüzdesi” yönteminin kullanılması yönünde olduğudur. Tamamlanma Yüzdesi yöntemi sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülebildiği durumlarda kullanılan bir yöntemdir, bu yöntemde yüklenici işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat

sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerini, buna bağlı olarak da karını (veya zararını) finansal tablolarda sunması mümkündür.

Türkiye de uluslararası uygulamalara uyumlaştırma kapsamında; Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ve borsada işlem gören inşaat taahhüt şirketleri 11 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardının ülkemizdeki karşılığı olan 11 No.lu İnşaat Sözleşmeleri isimli Türkiye Muhasebe Standardını baz alan Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerine uymakta ve yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir, maliyet, gider ve karı (zararı) muhasebeleştirirken “Tamamlanma Yüzdesi” yöntemini kullanmaktadır.

TMS 11 standardın amacı yıllara yaygın inşaat faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin tespit edilmesini, sözleşmeye ilişkin gelir ve giderin gelir tablosunda gösterilmesini açıklayarak uluslararası alanda konuya ilişkin farklı muhasebe düzenlemelerinden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmaktır. Dolayısıyla bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma yüzdesine göre kayıtlar yapıldığından; karın finansal tablolara alınması ve kar veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamaktadır.

Çalışmamızda değinilen bu farklılıklar detaylı bir şekilde ele alınmış olup uygulama kısmında VUK/TMS 11'e göre muhasebe kayıtları tutan iki gerçek firmanın finansal tabloları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

2. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri Açısından Vergi Kanunlarında Yer Alan Düzenlemeler

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir. Çünkü yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme döneminin belirlenebilmesi açısından her iki tarihte önemlidir. Bu kapsamda vergiyi doğuran olay işin bitimi olması, bir yıl içinde birde fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması veya bu işlerin diğer işlerle yapılması halinde ortak (müşterek) genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı, yine yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde bazen işin tamamlandığı dönem dışında da gelir ve giderlerin ortaya çıkması gibi konular bu konunun önemini ortaya koymaktadır. *Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç tarihi* (Tekkoyun, 2010; 83);

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,

• Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitiş tarihi;

GVK 44. maddesinde “inşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul sürecine tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.” hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda işin bitiş tarihi (Şenlik, 2016);

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı tarih,
- İnşaat ve onarım işinin çeşitli nedenlerle müteahhit tarafından bırakıldığı tarih, işin bitiş tarihi olarak sayılmaktadır.

GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakkediş ödemeleri, GVK’nın 94/3 ve KVK’nın 15/1-a maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Bu işler ile ilgili olarak yapılan hakkediş ödemeleri üzerinden, hakkediş bedelinin % 3’ü oranında (2006/11447 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılması gerekir. Bununla birlikte İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakkediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur (Yıldız, 2014; 113).

488 sayılı Damga Vergisi Kanununda yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde damga vergisine tabi başlıca işlemler aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Sözleşmeler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli parayı ihtiva edenler,
- Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde hakkediş ödemeleri,
- Avanslar (henüz hakkediş raporuna bağlanmayan ödemeler),

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca “makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde” hakkediş ve avans ödemeleri üzerinden 2017 yılı için binde 7,5 damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir (Ekerligil, 2013;37).

KDV; Bir mal veya hizmetin üretim ve ithalinden son tüketiciye kadar olan süreçte ortaya çıkan her el değiştirme aşamasında yalnızca o aşamanın katma değeri üzerinden alınan genel bir harcama vergisidir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri hizmet işi

olduğundan bu işlerin tesliminde %18 KDV hesaplayacaklardır. Ancak aşağıda yer alan inşaat işleri 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12. sırası ve 13. sırası uyarınca %1 KDV oranına tabi tutulacaktır. Bunlar (Kütükçü, 2010; 85);

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m2 ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti yürüten işletmeler diğer işletmelerde olduğu gibi dönem sonunda muhasebe kayıtları ile gerçek durum karşılaştırılarak, varsa gerekli düzenlemeler yapılarak dönem mali tabloları düzenlenir. Gelir Vergisi Kanunu yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerden elde edilen kazancın belirlenmesinde **Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi** benimsemektedir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi iş tam olarak bitiği zaman ya da geçici kabul yapıldığı zaman kar veya zararın tespit edilebileceğini kabul alan yöntemdir. Bu yöntem de gelirler ve giderler ilgili hesaplara kaydedilir ancak dönem sonlarında kar zarar tespiti yapılmaz (Usul, 2003;14).

Yöntemin elde edilen kar zarar rakamının tespitinde kesin sonuçlar vermesi ve maliyet tahminlerine gerek kalmamasından dolayı kolay uygulanabilir bir yöntem olmasına karşın, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına ters düşmektedir (Kartal, 1991;32).

3. Türkiye Muhasebe Standardı 11 (Tms 11): İnşaat Sözleşmeleri

TMS 11, ilk defa 26/10/2005 tarihinde 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Daha sonra Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) uyumlaştırılmak amacıyla çeşitli tebliğlerle güncellenmiştir

TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı ile Türk Vergi uygulamaları arasındaki farklılık, hasılatın muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır. TMS 11 standardı, yıllara yaygın (sarı) inşaat ve onarım faaliyetlerine ilişkin hasılatın, inşaatın tamamlanma derecesine göre inşaat faaliyeti süresince her yıl muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu yöntem **“Tamamlanma Yüzdesi (Oranı) Yöntemi”** olarak adlandırılır. Oysa daha önce de açıkladığımız üzere vergi usul kanunu **“Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi”**ni benimsemiştir.

TMS 11 hükümleri farklı inşaat sözleşmelerinin her birine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazen, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir (Yılmaz, 2009; 13).

TMS 11’de başlangıç sözleşme bedeli alınan veya alınacak olan hakkedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ifade edilir. Ancak sözleşme bedelinin belirlenmesi gelecekteki olayların

sonuçlarına bağlı olarak çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldiğinde sözleşme bedelinin yeniden gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir (Bilginer, 2015; 280).

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma yüzdesi baz alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaat sözleşmesinin gerçekleşen maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti olarak alınırken, sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine göre hesaplanan tutarı da ilgili dönemin hasılatına aktarılmaktadır. Hasılatın bu yönteme göre muhasebeleştirilmesi ilgili dönem de yapılan hizmet ve performansı hakkında finansal tablo kullanıcılarına yararlı bilgiler sağlar (Yılmaz, 2009; 11). Tamamlanma yüzdesi yöntemi, genellikle uzun vadeli projelerde işin tamamlanma yüzdesine bağlı olarak geliri finansal tablolara yansıtmak için tercih edilen bir yöntemdir (Adrian ve Adrian, 2006; 48).

4. Uygulama

Bu bölümde örnek uygulamanın amacı, kapsamı, kısıtları, yöntemi ve mali verilerinden faydalanılan işletmeye ilişkin bilgilere yer verilecektir.

4.1 Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti yürüten bir inşaat taahhüt işletmesinde Türk vergi sistemine göre hazırlanan finansal tablolar ile Türkiye Muhasebe Standardı 11'e göre hazırlanan finansal tablolar arasındaki farklılıkların tespit edilmesidir.

4.2 Uygulamanın Kapsamı ve Kısıtları

Uygulamanın kapsamını ilgili firmanın 2015 ve 2016 yılı finansal durum tablolarının karşılaştırılması oluşturmaktadır. Uygulama zaman, anlaşılabilirlik ve etkinlik açısından sınırlandırılmıştır. Çalışmada inşaat taahhüt işletmesinin maliyet yapısına ilişkin ayrıntılı bilgi, yapılan çalışmanın kapsamını çok fazla genişleteceği ve çalışmanın bulgularını etkilemeyeceğinden dolayı verilmemiştir.

Uygulama ile ilgili açıklanması gereken husus, uygulamanın sadece örnek olarak alınan işletmelerin mali tablo ve dipnotlarında verilen bilgilerle sınırlandırıldığıdır.

4.3 Uygulamanın Yöntemi

Sosyal bilimlerde bilimsel araştırma amacıyla değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan yaygın olarak kullanılanlar; deney yöntemi, anket yöntemi ve vaka çalışması yöntemidir. Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanmıştır:

Deney Yöntemi: Bu yöntem, neden-sonuç ilişkisini ortaya koymak amacıyla kullanılan bir yöntemdir.

Anket Yöntemi: Araştırma bulgularının daha geniş kitleye ulaşmasında, bu tür bir bilginin başka kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmadığı durumlarda uygulanmaktadır.

Olay (Vaka) Yöntemi: Vaka yönteminde uygulamayı yapan kişi, nasıl ve niçin sorularının cevabını aramaktadır.

Çalışmamızda vaka yöntemi uygulanmıştır. Bu kapsamda uygulama örneğinden önce ekonomide büyük önem taşıyan inşaat sektörünü daha iyi kavrayabilmek adına literatür taraması yapılarak çalışmanın teorik kısmı oluşturulmuştur. Daha sonra firma ziyaretleri yapılarak ilgili yöneticiler ile görüşülmüştür. Böylece firmanın muhasebe yapısı incelenerek finansal tabloların nasıl oluşturulduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.4 Uygulamada Yer Alan İşletmelerin Mali Tablolarının Karşılaştırılması

Çalışmamızda yer alan Emkafalt Beton firması Vergi Usul Kanunu' na uygun finansal tablo üretirken ABC Elektrik firması BİST'e işlem görmesinden ötürü Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Seri: XI, No: 1 – 20 ve 21 sayılı tebliğler" tebliğlerini esas alarak finansal tablolarını oluşturmaktadır. Sermaye Piyasası Kanununa tabi işletmeler ise Sermaye Piyasası Kurulu'nun Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel hazırlanan düzenlemeleri doğrultusunda finansal raporlama yapmaktadır. Bu kısımda her iki firmanın finansal tabloları verilerek aradaki farklar ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

Emkafalt Beton Taahhüt İnşaat Ve Asfalt Sanayi Tic. A.Ş.

Emkafalt Beton yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili sözleşmelerini VUK 41-43 maddeleri kapsamında "Tamamlanmış Sözleşme" yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Buna göre Tamamlanmış sözleşme yöntemini kullanan Emkafalt Beton firması inşaat taahhüt işi ile ilgili gerçekleştirmiş olduğu maliyetlerini ve almış olduğu hakkedişleri sözleşme konusu inşaat işi tamamlanıncaya kadar gelir tablosu ile ilişkilendirmeden bilançoda göstermektedir. İlgili inşaat işlerinin geçici kabulü yaptıktan sonra inşaat gelirleri ve giderleri gelir tablosuna aktarmaktadır. Firmanın MSUGT'a göre düzenlenen finansal tablolar aşağıdaki gibidir;

EMKAFALT BETON TAAHHÜT İNŞAAT VE ASFALT SANAYİ TİC. A.Ş 31.12.2016
TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
	2015	2016
VARLIKLAR		
I. DÖNEN VARLIKLAR	171.701.973,60 ₺	137.537.634,32 ₺
A. Hazır Değerler	12.452.310,76 ₺	2.048.017,36 ₺
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	30.312.805,48 ₺	65.753.892,36 ₺
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	29.021,08 ₺	2.281.344,72 ₺
E. Stoklar	87.394.721,64 ₺	62.237.614,92 ₺
F. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	41.513.114,64 ₺	4.793.617,92 ₺
H. Diğer Dönen Varlıklar	0,00 ₺	423.147,04 ₺
II. DURAN VARLIKLAR	14.240.493,64 ₺	47.985.769,60 ₺
A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	0,00 ₺	0,00 ₺
B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar	0,00 ₺	0,00 ₺
C. Finansal Duran Varlıklar	0,00 ₺	0,00 ₺
D. Maddi Duran Varlıklar	10.584.711,84 ₺	27.925.553,96 ₺
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	595.321,12 ₺	17.787.803,40 ₺
F. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	246.892,00 ₺	2.116.875,68 ₺
G. Diğer Duran Varlıklar	2.813.568,68 ₺	155.536,56 ₺
AKTİF TOPLAMI	185.942.467,24 ₺	185.523.403,92 ₺
KAYNAKLAR		
III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	104.034.896,28 ₺	86.509.419,48 ₺
A. Mali Borçlar	236.607,28 ₺	6.445.206,32 ₺
B. Ticari Borçlar	29.316.969,00 ₺	60.948.837,20 ₺
C. Diğer Borçlar	255.713,28 ₺	4.671.553,76 ₺
D. Alınan Avanslar	836.950,08 ₺	7.824.427,92 ₺
E. Yıllara Yay. İnşaat ve Onarım Hakkedişleri	72.451.266,32 ₺	5.184.552,16 ₺
F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	831.481,32 ₺	2.125.281,64 ₺
G. Borç ve Gider Karşılıkları	0,00 ₺	-732.804,44 ₺
H. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	105.909,00 ₺	42.364,92 ₺
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	574.673,80 ₺	12.456.276,44 ₺
A. Mali Borçlar	532.000,00 ₺	12.149.876,92 ₺
F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	42.673,80 ₺	306.399,52 ₺
V. ÖZ KAYNAKLAR	81.332.897,16 ₺	86.557.708,00 ₺
A. Ödenmiş Sermaye	26.280.000,00 ₺	26.280.000,00 ₺
B. Sermaye Yedekleri	50.920.000,00 ₺	53.720.000,00 ₺
D. Geçmiş Yıl Karları	2.459.737,20 ₺	5.496.790,52 ₺
E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-1.363.893,36 ₺	-1.363.893,36 ₺
F. Dönem Net Karı (zararı)	3.037.053,32 ₺	2.424.810,84 ₺
PASİF TOPLAMI	185.942.467,24 ₺	185.523.403,92 ₺

Daha önceden de belirtildiği üzere 2016 yılı sonunda yalnızca bir adet devam eden inşaat faaliyeti bulunan firma yukarıda verilen finansal durum tablosunda görüleceği üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri ile ilgili katlandığı tüm maliyetlerini aktifte "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap kalemi altında, ilgili hakkeşiler ise "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkeşileri" hesap kalemi altında, bilgi kullanıcılarına sunmuştur.

Yukarıdaki bilançoda da görüldüğü üzere 2015 dönem sonu itibari ile bu işlerle ilgili 41.513.114,64 ₺ aktifleştirilmiş maliyetlerin 2016 dönem sonu itibari ile 4.793.617,92 ₺'ye düştüğü görülmektedir. Aynı şekilde 2015 dönem sonu itibari ile bu işlerle ilgili pasifte yer alan 72.451.266,32 ₺'lik hakkeş bedelleri 2016 dönem sonu itibari ile 5.184.552,16 ₺'ye düşmüştür. Bu kayıtlar tamamlanmış sözleşme yönteminin bir gereği olarak işlerin tamamlandığı yıl gelir-gider tablosuna aktarılmasından kaynaklanmaktadır. Emkafalt Beton firmasının Gelir -Gider tablosu aşağıda verilmiştir.

EMKAFALT BETON TAAHHÜT İNŞAAT VE ASFALT SANAYİ TİC. A.Ş
31.12.2015-31.12.2016 DÖNEMİNE AİT GELİR-GİDER TABLOSU

	Önceki Dönem	Cari Dönem
	31.12.2015	31.12.2016
A. Brüt Satışlar	128.791.026	184.454.157
B. Satışlardan İndirimler (-)	0	0
C. Net Satışlar	128.791.026	184.454.157
D. Satışların Maliyeti (-)	123.706.577	178.962.816
BRÜT SATIŞ KARI	5.084.448	5.491.341
E. Faaliyet Giderleri (-)	1.101.867	710.474
ESAS FAALİYET KARI	3.982.582	4.780.867
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	94.161	29.592
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	0	1.046.809
H. Finansman Giderleri (-)	209.453	590.775
FAALİYET KARI	3.867.289	3.172.874
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	4	69.760
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	111	74.340
DÖNEM KARI (ZARARI)	3.867.181	3.168.295

Gelir-gider tablosunda brüt satışlar kaleminde yer alan rakamın yaklaşık 127.244.384 ₺'sini Devam eden işlerin tamamlanması ve 2016 yılında başlanıp tamamlanan taahhüt işlerinin gelirleri oluşturmaktadır. Satışları oluşturan diğer kısım ise ilk madde ve yarı mamül satışından kaynaklanmaktadır. İlgili firmanın tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış mali tabloların, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördüğü üzere, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hazırlanması durumunda oluşacak farklılıklar örnek bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır. Aşağıdaki tablo da görüleceği üzere firmanın 2016

yılında tamamlanan 6 adet işle ilgili gelir ve gider kalemleri yukarıda da belirtildiği üzere gelir-gider tablosu ile ilişkilendirilmiştir. Çalışmamız açısından burada önem arz eden devam eden Antalya Su ve Atık İdaresi İşidir. Firmadan elde edilen bilgiler ışığında ilgili işin Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine' göre finansal tablolara nasıl aktarılacağı aşağıda anlatılmaya çalışılmıştır.

Devam Eden İş ile ilgili Bilgiler

Sözleşme Bedeli	: 26.244.800 ₺
Fiili Maliyetleri	: 4.793.617 ₺
Tahmini Maliyetler	: 22.000.000 ₺
Alınan Hakkedişler	: 5.184.552 ₺

Tamamlama Yüzdesi : %22

Fiili Maliyetler /Tahmini Maliyetler

4.793.617 ₺ / 22.000.000 ₺

Dönem Geliri : 5.773.856 ₺

Sözleşme Bedeli x Tamamlama Yüzdesi

26.244.800 ₺ x 0,22

Elde edilen veriler ışığında Emkafalt Beton Firmasının finansal durum tablosunda yer alan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” ile “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkedişleri” hesabında yer alan bakiyeler gelir-gider tablosu ile ilişkilendirilerek oluşan farklar aşağıdaki şekilde bilançoya aktarılmalıdır;

Devam Eden İnşaat, Taahhüt veya Hizmet Sözleşmelerinden Alacaklar : 589.304 ₺

Dönem Geliri-Alınan Hakkediş

Görüldüğü gibi diğer faktörler (özellikle Ertelenmiş Vergi Varlığı) gözardı edilerek yapılan basit hesaplama ile firmanın finansal tablolarında göz ile görülebilecek farklar ortaya çıkmıştır. Firmanın TMS 11 dikkate alınarak hazırlanacak finansal durum tablosunda 41.513.114,64 ₺ olan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” ve 72.451.266,32 ₺ “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkedişleri” kalemleri gelir tablosu ile ilişkilendirilerek yalnızca 589.304 ₺ bakiye ile “Devam Eden İnşaat, Taahhüt veya Hizmet Sözleşmelerinden Alacaklar” yer alacaktır. Bunun sonucu olarak firmanın dönen varlıkları küçülürken gelir tablosunda satışlar kalemi büyüyecektir.

ABC Elektrik Proje Taahhüt Ve Ticaret Anonim Şirketi

ABC Elektrik konsolide finansal tablolarını; Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Seri II, 14.1 nolu Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği hükümleri uyarınca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürürlüğe konulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uygun olarak hazırlanmıştır.

Grup, muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını Türkiye'de geçerli olan ticari mevzuat, mali mevzuat ve Maliye Bakanlığı'na yayımlanan Tek Düzen Hesap Planı gereklerine göre Türk Lirası olarak tutmaktadır. Konsolide finansal tablolar Grup'un yasal kayıtlarına dayandırılmış ve TL cinsinden ifade edilmiş olup, KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na göre Grup'un durumunu gerektiği gibi sunabilmek için bazı düzeltme ve sınıflandırma değişikliklerine tabi tutularak hazırlanmıştır.

Bu kapsam da inşaat sözleşmeleri 11 Nolu, "İnşaat Sözleşmeleri" olarak nitelendirilen UMS-TMS'ye göre kayıt altına alınmıştır. Böylece inşaat taahhüt faaliyetleri, "Dönemsellik" ve "Tam açıklama" kavramlarını gereği gibi yerine getiren, Tamamlanma Yüzdesi yöntemi kullanılarak mali tablolara aktarılmıştır. Grubun konsolide bilançosu aşağıdaki gibidir;

ABC ELEKTRİK PROJE TAAHHÜT VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI 31 ARALIK 2016 TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
	Referansları	31.12.2016	31.12.2015
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar		3.523.490.084	2.725.073.224
Nakit ve Nakit Benzerleri	6	126.756.016	196.260.616
Ticari Alacaklar		1.547.819.600	1.244.941.528
-İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	9,38	2.286.616	19.012.528
-İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	9	1.545.532.984	1.225.929.000
Diğer Alacaklar		162.935.952	254.293.436
-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	10,38	94.737.644	220.797.016
-İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	10	68.198.308	33.496.420
Devam Eden İnşaat, Taahhüt veya Hizmet Sözleşmelerinden Alacaklar	14	557.991.436	402.789.368
Stoklar	12	907.694.076	478.221.144
Peşin Ödenmiş Giderler	13	187.009.288	103.922.840
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	36	10.927.168	1.115.444
Diğer Dönen Varlıklar	27	22.356.548	43.528.848
Duran Varlıklar		517.429.632	562.519.988
Finansal Yatırımlar	7	201.184	201.184
-Satılmaya Hazır Finansal Yatırımlar		185.184	185.184
Diğer Alacaklar		16.000	16.000

-İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	10,38	0	0
-İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	10	16.000	16.000
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	15	234.495.248	281.053.168
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	16	9.120.000	8.736.000
Maddi Duran Varlıklar	17	147.301.224	100.731.392
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	18	2.351.152	4.311.588
Peşin Ödenmiş Giderler	13	5.449.144	27.492.056
Ertelenmiş Vergi Varlığı	36	94.286.164	93.489.272
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Duran Varlıklar	36	24.209.516	46.489.328
TOPLAM VARLIKLAR		4.040.919.716	3.287.593.212

ABC ELEKTRİK PROJE TAAHHÜT VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ VE BAĞLI ORTAKLIKLARI 31 ARALIK 2016 TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU DEVAM

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
	<u>Referansları</u>	<u>31.12.2016</u>	<u>31.12.2015</u>
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler		2.601.424.736	1.960.463.452
Kısa Vadeli Borçlanmalar	8	571.646.924	573.175.956
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	8	9.280.744	7.650.180
Ticari Borçlar		936.650.140	628.535.648
-İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	9,38	11.337.508	16.940.784
-İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	9	925.312.632	611.594.864
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	26	57.424.580	15.923.340
Diğer Borçlar		38.878.816	49.322.428
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	10,38	23.077.848	28.313.044
-İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	10	15.800.968	21.009.384
Devam Eden İnşaat, Taahhüt veya Hizmet Sözleşmelerinden Borçlar	14	242.866.004	33.401.300
Ertelenmiş Gelirler	13	690.179.440	559.768.316
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	36	21.010.624	59.699.520
Kısa Vadeli Karşılıklar		33.487.464	32.986.764
-Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	26	28.648.016	18.622.804
-Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	24	4.839.448	14.363.960
Uzun Vadeli Yükümlülükler		150.456.216	124.497.412
Uzun Vadeli Borçlanmalar	8	84.398.668	78.483.728

Ticari Borçlar		10.948.456	275.864
-İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	9,38	0	0
-İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	9	10.948.456	275.864
Diğer Borçlar		6.846.616	223.772
-İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	10,38	0	0
-İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	10	6.846.616	223.772
Ertelenmiş Gelirler	13	68.044	0
Uzun Vadeli Karşılıklar		48.194.432	33.725.312
-Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	26	48.194.432	33.725.312
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	26	0	11.788.736
Öz Kaynaklar		1.289.022.764	1.202.616.348
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		1.297.715.712	1.146.742.604
Ödenmiş Sermaye	28	440.000.000	440.000.000
Paylara İlişkin Primler (İskontolar)	28	5.537.732	5.537.732
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi	28	-36.550.276	-36.550.276
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)		-4.823.880	-4.421.164
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)		-4.823.880	-4.421.164
-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	28	-1.393.948	-1.393.948
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	28	-3.429.932	-3.027.216
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)		315.308.664	265.556.408
-Yabancı Para Çevrim Farkları	28	315.308.664	265.556.408
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler		41.557.588	41.480.804
-Yasal Yedekler	28	41.557.588	41.480.804
Diğer Özkaynak Payları	28	-156.706.324	0
Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları	28	454.036.204	377.477.588
Net Dönem Karı veya Zararı	28	239.356.004	57.661.512
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	28	-8.692.948	55.873.744
TOPLAM KAYNAKLAR		4.040.903.716	3.287.577.212

TMS 11'e göre bir yüklenici işletme, dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarını; dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirin saptanmasında kullanılan yöntemleri ve devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemleri, raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak; raporlama dönemi sonuna kadar katılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan karların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı; alınan avansların tutarı ve hakedişler

üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları da dipnotlarda açıklamak zorundadır. Bu kapsamda firma dipnotlarında aşağıdaki bilgilere yer verilmiştir.

- İnşaat sözleşmesi faaliyetleri Sözleşme gelir ve giderleri, inşaat sözleşmesinin getirisi doğru bir şekilde tahmin edilebildiği zaman, gelir ve gider kalemi olarak kaydedilir.
- Sözleşme gelirleri, sözleşmenin tamamlanma oranı metoduna göre finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dönem itibariyle gerçekleşmiş olan toplam sözleşme giderlerinin sözleşmenin toplam tahmini maliyetine oranı sözleşmenin tamamlanma yüzdesini göstermekte olup bu oran sözleşmenin toplam gelirinin cari döneme isabet eden kısmının finansal tablolara yansıtılmasında kullanılmaktadır.
- Maliyet artı kar tipi sözleşmelerden doğan gelir, oluşan maliyet üzerinden hesaplanan kar marjıyla kayıtlara yansıtılır.
- İnşaat sözleşme maliyetleri tüm ilk madde – malzeme ve direkt işçilik giderleriyle, sözleşme performansı ile ilgili olan endirekt işçilik, malzemeler, tamiratlar ve amortisman giderleri gibi endirekt maliyetleri kapsar. Satış ve genel yönetim giderleri olduğu anda giderleştirilir.
- Tamamlanmamış sözleşmelerdeki tahmini zararların gider karşılıkları, bu zararların saptandığı dönemlerde ayrılmaktadır.
- İş performansında, iş şartlarında ve sözleşme ceza karşılıkları ve nihai anlaşma düzenlemeleri nedeniyle tahmini karlılıkta olan değişiklikler maliyet ve gelir revizyonuna sebep olabilir. Bu revizyonlar, saptandığı dönemde konsolide finansal tablolara yansıtılır.
- Kar teşvikleri gerçekleşmeleri makul bir şekilde garanti edildiğinde gelire dahil edilirler.
- Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, konsolide finansal tablolara yansıtılan gelirin kesilen fatura tutarının ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri ise kesilen fatura tutarının konsolide finansal tablolara yansıtılan gelirin ne kadar üstünde olduğunu gösterir.

Dipnotlardan da anlaşılacağı üzere tamamlama yüzdesi; toplam sözleşme giderlerinin sözleşmenin toplam tahmini maliyetine oranlanması ile bulunmuştur. Devam eden inşaat sözleşmelerine ilişkin rakamsal veriler ise 14 nolu dipnotlarda aşağıdaki şekilde verilmiştir;

	Cari Dönem	Önceki Dönem
	<u>31.12.2016</u>	<u>31.12.2015</u>
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar	557.991.436 ₺	402.789.368 ₺
- Yurtiçi İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Henüz Kazanılmamış Varlıklar	82.219.160 ₺	106.820.976 ₺
- Yurtdışı İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Henüz Kazanılmamış Varlıklar	475.772.276 ₺	295.968.392 ₺
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Yükümlülükler	242.866.004 ₺	33.401.300 ₺
- Yurtiçi İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Fazla Faturalandırılan Kısım	11.214.732 ₺	5.765.420 ₺
- Yurtdışı İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Fazla Faturalandırılan Kısım	231.651.272 ₺	27.635.880 ₺

Burada verilen dipnot ayrıntılarında da görüleceği üzere işletme yapmakta olduğu yıllara sari işleri ile ilgili gider ve hakkediş rakamlarına yer vermemiştir. İlgili rakamlar tamamlama yüzdesi yöntemine göre yapılan hesaplamalar sonucu gelir tablosu ile ilişkilendirilmemiştir. Ancak finansal tablo dipnotlarında grubun, 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla devam eden inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak almış olduğu kısa ve uzun vadeli avansların toplam tutarı 689.449.392 TL, 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla devam eden inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak almış olduğu kısa ve uzun vadeli avansların toplam tutarı ise 535.497.412 TL olarak açıklanmıştır.

Standarda göre düzenlenmiş olan tablolar da inşaat sözleşmelerinin daha detaylı ve bilgi kullanıcıları için daha güvenilir bilgi ürettiği aşıkardır. Ayrıca tüm dünya da muhasebe alanında ortak bir dil kullanma adına IAS 11'in çevirisi niteliğinde olan TMS 11'in yaygınlaşması anlaşılabilir finansal tablolar üretilmesinde faydalı olacağı kanaatindeyiz. Ancak standartlar da belirtilmesine rağmen uygulama da firmaların devam eden işlerine ilişkin gider ve hakkedişleri göstermemesi bilgi kullanıcıları için bir dezavantajdır.

5. Sonuç

Türkiye'de uygulanan vergi kanunlarının muhasebe sistemi üstündeki etkisi nedeniyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde "Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi" kullanılmaktadır. Buna karşın "Tamamlama Yüzdesi Yöntemi" TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri XI-25

No'lu tebliği ile Türkiye'de de uygulama alanı bulmuştur. SPK Seri XI-25 No'lu tebliğ uyarınca Borsa İstanbul (BİST)'de işlem gören firmalar, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolarından itibaren finansal raporlarını UFRS ile uyumlu olarak yayınlamaya başlamışlardır.

Çalışmada öncelikle Emkafalt Beton tarafından tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış mali tablolarının, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı çerçevesinde tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanması sonucunda oluşacak farklılıklar örnek bir uygulama ile gösterilmeye çalışılmıştır. Yapılan bu uygulama da ilgili firmanın vergi etkisi gözardı edilerek tamamlama yüzdesine göre düzeltme yapılmış bu doğrultuda 41.513.114,64 ₺ olan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” ve 72.451.266,32 ₺ olan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakkedişleri” kalemleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmiştir. Bunun sonucu olarak firmanın dönen varlıkları küçülürken gelir tablosunda satışlar kalemi büyümüştür. Bu da finansal bilgi kullanıcıları için son derece önemli olan aktif büyüklüğü ve satışlar kalemi etkileyeceğinden daha net bir bilgi elde edilmesini sağlayacağı kanaatindeyiz.

Daha sonra ise TMS 11 standardının Türkiye'de uygulama alanı bulduğu BİST şirketlerinden ABC Elektrik firmasının mali tabloları yorumlanmaya çalışılmıştır. Burada karşılaştığımız sorun uygulamanın sadece örnek olarak alınan işletmelerin mali tablo ve dipnotlarında verilen bilgiler ile sınırlanmış olmasıdır. Aynı zamanda TMS 11 standardında dipnotlarda belirtilmesi gerektiği vurgulanmasına rağmen ilgili firmanın dipnotlarında devam eden işleri ile ilgili gelir ve hakedişleri belirtmemesidir. Buna rağmen Emkafalt firmasının sunulan mali tablolarında yalnızca yapılan maliyetler ile hakedişler yer alırken ABC Elektrik firmasının sunulan finansal tablo ve dipnotlarında daha kapsamlı bilgilere yer verilmiştir. Bu kapsam da ilgili firmanın, devam eden inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak almış olduğu kısa ve uzun vadeli avansların toplam tutarları, tamamlama yüzdesi hesaplama yöntemi, devam eden işlerin yurtdışı ve yurtiçi tamamlama yüzdesine göre hesaplanmış tutarları vb açıklanmıştır. Tüm bu ayrıntılar; standarda göre düzenlenmiş olan tabloların inşaat sözleşmeleri ile ilgili daha detaylı ve bilgi kullanıcıları için daha güvenilir bilgi ürettiğini göstermektedir.

Kaynakça

- Adrian James. J., Ve, Douglas, J. Adrian, (2006) *Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing, And Tax, Fourth Edition*. Illinois: Stipes Publishing L.L.C.
- Bilginer Mesut, Vd, (2015) TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.5, Sayı.2, , Kahramanmaraş
- Ekeril Vedat Ve Diğerleri, (2013) *İnşaat Ve Gayrimenkul Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, No:2805, Eskişehir,
- Kartal Ali, (1991) *Proje Planlama Ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat :Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, , Kütahya
- Kütükçü Abdullah, (2010) *I. Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu*, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi Ve Denetim, 15-16 Ocak. Kayseri
- Şenlik Mehmet, (2016) *İnşaat Muhasebesi*, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara
- Tekkoyun İsmail, (2010) *Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu*, İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi Ve Denetim, 15-16 Ocak. Kayseri
- Usul Hayrettin, (2003) *İnşaat Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayını 37, Isparta
- Yıldız A Murat, (2014) *Dönem Sonu İşlemlerin Vergisel Boyutu*, Ankara, SMMM Odası,.
- Yılmaz Fatih, (2009) Tms – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını*, Sayı 64, , İstanbul