

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ – I

● Hasan ALTUNCU ●

Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ

Mali tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar tarafından kolay anlaşılabilmesi, sunulan bilgilerin güvenilir olması mali tabloların en önemli nitelikleridir.

Ülkemizde muhasebe standartları alanında çeşitli gelişmeler gözlenmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişmesine paralel olarak Türkiye’de de mali tabloların sunumunun; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları sağlanmaktadır. Bu kapsamda yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinde muhasebeleştirme esaslarında hangi yöntemin kullanılması gerektiği çeşitli kurumlar tarafından yapılan düzenlemelerle saptanmıştır.

Bunlardan biri “Tamamlama Yüzdesi Yöntemi” diğeri ise “Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi”dir.

Bu çalışmada uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Seri XI, No:25 Tebliğ¹ 24’üncü kısmındaki inşaat sözleşmelerine ilişkin esaslar ve (TMUDESK)² tarafından yayımlanmış 18 no.lu standarttaki açıklamalar dikkate alınarak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği tek düzen hesap planında ifade edilen hesaplarla, yeri geldiğinde vergi mevzuatındaki farklılıklara da değinilerek muhasebeleştirilmesi açıklanacaktır.

II- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM SÖZLEŞMELERİNİN KAPSAMI

1-Sözleşme ve Çeşitleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinin özelliği gereği, sözleşme ile belirlenmiş faaliyetlerin başlama ve tamamlanma tarihleri farklı muhasebe dönemlerinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle; yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme gelir ve maliyetlerinin inşaat süreci kapsamındaki muhasebe dönemleriyle ilişkilendirilmesinin sağlanmasıdır.

Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da son kullanım amaçları birbiriyle ilişkili veya birbiriyle bağımlı olan bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış sözleşme Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmesi olarak adlandırılır.

Bu tür sözleşmeler; köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılabilir. Aynı zamanda tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya son amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbiri ile bağımlı birden çok varlığın inşası ile de ilgili olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri, rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık kısımların inşası olabilir.

Bir varlığın inşaatıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik sözleşmeler, örneğin

1 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2 Türkiye Muhasebe Standartları 2001, TÜRMOB yayınları.

proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ile varlıkların yıkım ve restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler de yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmesi kapsamında değerlendirilerek inşaat sözleşmelerine uygulanan muhasebeleştirme esasları bunlara da uygulanır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri, değişik şekillerde ifade edilebilmekle beraber, "sabit fiyat" ve "maliyet artı kar" sözleşmeleri olarak sınıflandırılır.

Belli koşullarda maliyet güncelleştirilmesine (eskalasyon) konu olan, yüklenicinin (müteahhit) sabit bir bedeli (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği sözleşmeye Sabit Fiyatlı Sözleşme denir.

Müteahhite saptanmış veya kabul edilebilir maliyetlere, bir yüzde uygulanarak veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan sözleşme ise Maliyet Artı Kar Sözleşmesi olarak adlandırılır.

Bazı yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri sabit fiyat ve maliyet artı kar sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerecek biçimde, örneğin maliyet artı kar sözleşmesine tavan fiyat konularak da düzenlenebilir. Böyle durumlarda, yüklenici gelir ve giderlerinin ne zaman tahakkuk ettirileceğini sözleşme koşullarına bakarak güvenilir tahminler yapması mümkün olur.

2- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmelerinin Kapsamı

Genel kural olarak her sözleşme ayrı bir proje kabul edilmektedir. Muhasebeleştirmede yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşme çeşitlerinin her birine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda bir sözleşmenin ayrı ayrı tanımlanabilen bölümleri bir sözleşme veya ayrı ayrı tanımlanabilen bu bölümlerin hepsine birlikte de uygulanır.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede,

a) Her varlık için ayrı teklif verilmesi durumunda,

b) Her varlık ayrı bir anlaşmaya konu oldu-

ğunda ve müteahhit ile müşterinin her bir varlığa ilişkin sözleşmenin o kısmını kabul etme veya etmeme hakkı bulunduğu,

c) Her varlığın maliyetleri ve gelirleri ayrı ayrı saptanabiliyorsa (Ortak genel gider dağıtımı, amortisman giderlerinin dağıtımının yapılarak her bölümün maliyetinin saptanabilmesi), durumlarında, her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesidir:

Sözleşmeler grubu, ister tek ister birden çok müşteri ile ilgili olsun aşağıdaki koşulların varlığında bir inşaat sözleşmesi olarak kabul edilir.

a) Sözleşmeler grubu tek paket içinde ele alınıyorsa,

b) Sözleşmeler birbiriyle çok yakın ilişkili olduklarından, gerçekte toplam kar marjlı tek projenin bir kısmı ise,

c) Sözleşmelerin gerçekleştirilmesi aynı anda veya birbirini izleyen evrelerde ise.

Bir sözleşme müşterinin isteğine bağlı olarak ek bir varlık inşaatını içerebileceği gibi ek bir varlık inşaatını da kapsayacak şekilde sözleşmeye hükümler eklenebilir. Aşağıdaki koşullardan biri varsa ek varlık inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak işlem görür.

a) Varlık, orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan şekil, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklara sahipse, veya

b) Varlığın fiyatı, orijinal sözleşme tutarı dikkate alınmadan belirlenmişse.

Yukarıda belirtilen esaslar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin ne zaman bittiğinin saptanması bakımından önemlidir. Birbiri ile ilgili olmayan tek bir sözleşme ile yapılan farklı varlıkların inşaatlarının bitim tarihlerinin farklı olması muhasebeleştirme açısından önem arz etmektedir. Bir site inşaatı işinde birden fazla apartman ve spor salonu yapım işi gibi.

III- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYET UNSURLARI

1- Sözleşme Gelirleri

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan

hakedişlerin gerçeğe uygun değeridir.Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşme geliri aşağıdakilerden oluşur.

- a) Başlangıçtaki ihale bedeli,
- b)Sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler,
- c) Talep hakkı,
- d) Teşvik ödemeleri.

Gelecekteki olaylarla ilgili çeşitli belirsizlikler sözleşme gelirlerini etkilemektedir. Bu nedenle inşaat dönemleri boyunca sözleşme geliri dönemden döneme artabilir veya azalabilir.

Örneğin:

-Müteahhit veya müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme hükümlerinde değişiklik yapabilir. Bu değişiklikler sözleşmeye ilişkin gelirlerin artmasına veya azalmasına neden olabilir,

-Sabit fiyatlı sözleşmelerde, üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonraki maliyet güncelleştirilme (eskalasyon) koşulları sonucu artabilir,

-Sözleşme geliri, müteahhitin taahhüdünü zamanında yerine getirmemesinden kaynaklanan yaptırımlar sonucu azalabilir,

-Eğer bir sabit fiyatlı sözleşme birim başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırdıkça sözleşme geliri de artar.

Sözleşmedeki değişiklik müşterinin sözleşme konusu işlerle ilgili değişiklik istemesiyle ortaya çıkar. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Bu değişikliklere örnek varlığın özelliklerinde, şeklinde ya da sözleşme süresindeki değişimlerdir.

Talep hakkı, sözleşme bedelini içermediği, müteahhitin müşteriden veya diğer taraflardan tahsil etmeyi beklediği geri alınabilir maliyetlerdir. Talep hakkı örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşme konusu işlerde anlaşmazlık yaratan değişikliklerden ortaya çıkabilir. Talep haklarından kaynaklanan gelir tutarlarının saptanmasında büyük ölçüde belirsizlik olduğun-

dan bu tutar çoğu kez pazarlık sonucunda belirlenir.

Teşvik ödemeleri, sözleşmede saptanan başarı standartlarına ulaşıldığında veya bu standartların aşılması durumunda, müteahhite ödenen ek tutardır. Örneğin; sözleşmede belirtilen süreden önce inşaatın tamamlanması durumunda müteahhite teşvik ödemesi yapılması öngörülebilir.

2- Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulabilen maliyetler, sözleşme faaliyetleriyle genel olarak ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilen maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilen diğer maliyetlerden oluşur.

2.1. Belli Bir Sözleşmeyle Doğrudan İlişkisi Kurulabilen Maliyetler

-Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,

-İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri,

-İnşaatla kullanılan tesis, makine ve cihazın amortismanları,

-Tesis, makine, cihaz ve malzemenin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,

-Tesis, makine ve cihaz kiralama maliyetleri,

-Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik hizmet maliyetleri,

-Garanti maliyetlerini de içeren garanti ile büyük tamir ve bakım işlerine ilişkin tahmini maliyetler,

-Üçüncü kişilerden sağlanan fayda ve hizmet maliyetleri (taşeron hizmetleri) bu kapsamdadır.

Ancak ihtiyaç fazlası malzemenin satışı ve sözleşme sonunda makine, tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasından kaynaklanan gelirlerle bu maliyetler azaltılabilir.

2.2. Sözleşme Faaliyetleriyle İlgili Olan ve Belli Sözleşmelere Yüklenebilen Maliyetler

- Sigorta,

-Belli sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik hizmet maliyetleri,

-Genel inşaat maliyetleri.

Bu tür maliyetler sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Bu yöntemler benzer nitelikteki tüm maliyetlere tutarlı bir biçimde uygulanır. Bu dağıtım, inşaatın normal faaliyet düzeyi esas alınarak yapılır. Genel inşaat maliyetleri; inşaatta çalışan personelin bordrolarının hazırlanması ve ücretlerinin ödenmesi gibi maliyetleri de kapsar. Genel olarak sözleşme faaliyetiyle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilen maliyetlere, yüklenicinin borçlanma maliyetleri de dahil edilir.³

İnşaat sözleşmesi hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler sözleşmede geri ödenebilecek maliyet olarak belirlenen bazı genel yönetim ve geliştirme maliyetlerini içerebilir.

2.3. İnşaat Faaliyetiyle İlişkisi Kurulamayan Veya Bir Sözleşmeye Yüklenebilen Maliyetler

Bu maliyetler inşaat sözleşme maliyetleri dışında bırakılır. Aşağıdaki maliyetler bu kapsamdadır.

-Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş olan genel yönetim maliyetleri,

-Satış maliyetleri,

-Sözleşmede geri ödeneceği belirtilmemiş olan araştırma ve geliştirme maliyetleri,

-Sözleşme konusu inşaat faaliyetlerinde kullanılmayan atıl makine, tesis ve teçhizat amortisman giderleri.

Ancak yukarıda ifade edildiği gibi bunların tamamının kesin olarak dağıtım dışında tutulması gereken maliyetlerin hiçbir şekilde inşaat işi ile ilişkisi olmayan tümüyle diğer işlerle veya faaliyetlerle ilgili olanlar kastedilmektedir. Bu giderlerden satış maliyetleri dışındaki giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde belirtilen ortak

giderler olarak proje bazında dağıtılması gereken giderlerdendir.

Maliyetleri vergi mevzuatı çerçevesinde değerlendirildiğimizde, birden fazla takvim yılına sırayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre projelere ve diğer işlere dağıtılması gerekmektedir.

1-Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2-Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

3- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Sözleşme maliyetleri, bir ihalenin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilen maliyetleri kapsar. Buna karşın bir sözleşmeyle doğrudan doğruya ilişkilendirilebilen ve ihalenin alınması için katlanılan maliyetler de sözleşme kapsamına alınır. Ancak bunun yapılabilmesi için ihalenin alınması olasılığının bulunması ve maliyetlerin ayrı ve güvenilir biçimde saptanabilmesi gerekir. İhalenin alınması için katlanılan maliyetler, yapıldıkları dönemin giderleri içinde yer almışsa bu maliyetler izleyen dönemdeki ihale sözleşme maliyetlerinin kapsamına alınmaz.

3 Bakınız. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı ve XI/25 seri no.lu tebliğ 10.Kısım Alternatif yöntem

IV- SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN TAHAKKUKU VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

1- Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Sözleşmenin gelir ve giderlerinin tahakkukunda, inşaatın tamamlanma aşaması esas alınır. Bu esas "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde, sözleşme geliri ulaşılan tamamlanma evresine kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır. Böylece dönemde oluşan inşaat faaliyetinin sonucu ve tamamlanma seviyesi hakkında bilgi sağlanır.

Bir sözleşmenin tamamlanma aşamaları, sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, aşağıdaki şekillerde tespit edilebilir.

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin tahmin edilen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan iş ölçümleri,
- Sözleşme konusu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler işin tamamlanma oranını yansıtmaz.

Eğer tamamlanma evresi bugüne kadarki inşaat maliyetleri esas alınarak saptanıyorsa, bugüne kadar katlanılan maliyetler kapsamına sadece yapılan inşaat işi yansıtan sözleşme maliyetleri alınır. Sözleşme kapsamında imal edilenler dışında, gelecek dönemlerdeki faaliyetlere ilişkin olarak inşaat sahasına teslim edilen veya bırakılan ancak henüz kurulmamış, kullanılmamış veya inşaat yapılırken tüketilmemiş malzeme maliyetleri ile taşeronlara iş yapılmadan ödenen avanslar sözleşme maliyetlerine alınmazlar.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, her muhasebe döneminde, cari tahminler, sözleşme geliri ve maliyetlerine kümülatif (birikimli) olarak uygulanır. Bu nedenle; sözleşme geliri ve maliyetlerinin tahmininde bir değişiklik söz konusu ise söz-

leşme sonucuna ilişkin tahmindeki değişikliğin etkisi muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak dikkate alınmalıdır.⁴ Bu tahmin değişiklikleri, yapıldığı dönemin ve izleyen dönemlerin gelir tablolarında tahakkuk ettirilen gelir ve maliyetlerin saptanmasında kullanılır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması için tekdüzen hesap planında bulunan hesaplar kullanılarak muhasebeleştirme sağlanabilir. Bunun için sadece ileriki dönem tahakkuk edecek vergiler için karşılık ayrılacak hesapların kullanılması gerekebilir.

471 VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜ- LÜK KARŞILIKLARI HESABI gibi.

Örneğin bir inşaat işletmesi köprü yapım ihalesini sabit fiyat sözleşmesi olarak 10.000 birim bedelle almıştır. Yüklenicinin başlangıçta öngördüğü sözleşme maliyetleri 8.900 birim Köprü yapımı üç yılda tamamlanacaktır. İlk yıl sonunda yüklenicinin sözleşme maliyetleri öngörüsü 9.000 birime yükselmiştir. Birinci yılda sözleşmeye göre 2.700 birim maliyet mevcutsa 1. yıldaki tamamlanma yüzdesi $2.700/9.000 = \% 30$ olur. Birinci yıl sonunda toplam sözleşme gelirinin $\%30$ 'u oranında gelir tahakkuk ettirilerek elde edilen kar raporlanır. Buna göre $10.000 \times \%30 = 3.000$ ise $3.000 - 2.700 = 300$ birim kar rakamı olarak tahakkuk ettirilir.

İkinci yılda işveren değişen koşullar nedeniyle ihale bedelini 2.000 ve öngörülen ek sözleşme maliyetlerini de 1.500 birim artırılmasını onaylamış ve bu yıl ve önceki yıllarla birlikte oluşan inşaat maliyeti tutarı 7.200 birim ise tamamlanma evresi $7.200 / (9.000 + 1.500) = 0,68,5$ olur. Buna göre raporlanacak gelir, artan 2.000 ile birlikte $12.000 \times 0,68,5 = 8.220$, gider ise 7.200 olacaktır. Bu rakamlar 1. yıl gelir, gider ve karları da içerir. Diğer bir ifade ile 2. yıl raporlanacak kar $((8.220 - 3.000 = 5.220) - (7.200 - 2.700 = 4.500)) = 720$ birim kar olarak tahakkuk ettirilecektir. Üçün-

4 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı, XI/25 seri no.lu Tebliğ 19.Kısım

cü yıl ise inşaat tamamlanmış sözleşmede belirlenen gelir, gider ve kar rakamları sırasıyla (12.000-8.220 = 3.780)-(10.500-7.200 = 3.300) = 480 birim kar tahakkuk ettirilir.

2- Tahakkuk ve Muhasebeleştirme

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir ve giderler olarak tahakkuk ettirilir.

Bir inşaat işletmesi, inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırım hakları, konuya ilişkin yaptırım bedelleri, ödeme şekil ve koşullarını belirten bir sözleşme yapmışsa güvenilir bir tahminde bulunabilir.

Sözleşme sonucunun güvenilir olarak tahmin edilememesi durumunda yani dönem sonuna kadar işin maliyetinin ve gelirin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda tamamlanmış taahhüt yöntemi uygulanmalıdır. İnşaat sözleşmesine ilişkin zarar bekleniyorsa bu zarar hemen gider olarak muhasebeleştirilir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri için yapıldığı muhasebe dönemlerinin gelir tablosunda gösterilir. Sözleşme maliyetleri ise genellikle ait oldukları işin yapıldığı muhasebe dönemlerinin gelir tablosunda gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşan kısmı beklenen zarar tutarına göre gider olarak tahakkuk ettirilir.

Müteahhit, bir inşaat sözleşmesi için gelecekteki faaliyetleri ile ilgili maliyetlere katlanmış olabilir. Geri alınması olası bu tür sözleşme maliyetleri bir varlık olarak tahakkuk ettirilir. Müşteriden olan alacağı temsil eden bu maliyetler; "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubunda izlenir.

İşletmenin inşaatla ilgili olarak aktif kalemlerinde bir artış olma olasılığı varsa bu inşaat sözleşmesinin gelirleri güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, tahakkuk ettirilerek

sözleşme geliri olarak gelir tablosunda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkabilir. Bu durumda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalan bu tutara ilişkin sözleşme geliri düzeltilmez ve bu tutar gider kaydedilir.

İnşaat sözleşmelerinin başlangıcında, inşaat sonucu güvenilir olarak tahmin edilmeyebilir. Bununla beraber, müteahhidin katlandığı maliyetlerin kendisine ödenme olasılığı yüksek olabilir. Bu durumda, sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden tahsil edilme olasılığı yüksek olan kısım esas alınarak tahakkuk ettirilir. Sözleşme sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa, kar tahakkuk ettirilemez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşma olasılığı yüksek olabilir. Böyle durumlarda, toplam inşaat maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısım beklenen zararların tahakkuk ettirilmesine göre gider olarak tahakkuk ettirilir.

Örnek; bir inşaat işletmesi baraj yapım ihalesini sabit fiyat sözleşmesi olarak 900.000-YTL bedelle almıştır. Yüklenicinin başlangıçta öngördüğü sözleşme maliyetleri 800.000-YTL'dir. Köprü yapımı üç yılda yapılacaktır. Sözleşme imzalandıktan sonra 100.000-YTL avans alınmıştır. İlk yıl sonunda yüklenicinin sözleşme maliyetleri öngörüsü 850.000-YTL'ye yükselmiştir.

1. yılda 220.000-YTL sözleşmeye göre maliyet oluşmuştur.

200.000-YTL inşaat malzemesi alınmış bunun 100.000-YTL'lik kısmı kullanılmıştır.

120.000YTL işçilik yapılmıştır.

Alınan hakediş 200.000-YTL'dir.

2. yılda işveren, değişen koşullar nedeniyle ihale bedelini 100.000-YTL ve öngörülen ek sözleşme maliyetlerini de 50.000-YTL artırılmasını onaylamıştır.

200.000-YTL'lik malzeme alınmış bununla

birlikte önceki yıldan kalan malzeme kullanılmıştır.

100.000-YTL'lik işçilik yapılmıştır.

400.000-YTL hakediş alınmıştır.

3. yıl ise inşaat için 100.000-YTL işçilik, 200.000-YTL'lik malzeme tüketilmiş ve 400.000-YTL'lik hakediş alınarak geçici kabulü yapıp inşaat tamamlanmıştır.

102 BANKALAR	100.000	
340ALINAN AVANSLAR		100.000

150 İLK MADDE MLZ	200.000	
102 BANKALAR		200.000

Dönem içi

740 HİZMET ÜRETİM		
MALİYETİ	100.000	
150 İLK MADDE MLZ		100.000

Dönem içi

740 HİZMET ÜRETİM		
MALİYETİ	120.000	
102 BANKALAR		120.000

Dönem içi

102BANKALAR	200.000	
350 ALINAN HAKEDİŞLER		200.000

Dönem sonu

170 YIL. YAY. İNŞ.		
ONA. MLY.	220.000	
741 HİZMET ÜRETİM		
MLY.YANS		220.000

Dönem sonu

741 HİZMET ÜRETİM		
MLY.YANS .	220.000	
740 HİZMET ÜRETİM MLY		220.000

1. yıldaki tamamlanma yüzdesi $220.000/850.000 = \%27,5$ olur. Birinci yıl sonunda toplam sözleşme gelirinin $\%27,5$ oranında gelir tahakkuk ettirilerek elde edilen kar raporlanır. Buna göre $900.000 \times \%27,5 = 247.500$ -YTL olacaktır. Alınan avanslar hesabından 47.500-YTL gelir yazılması gerekmektedir. $247.500-220.000 = 27.500$ -YTL kar rakamı olur.

340ALINAN AVANSLAR	47.500	
350 ALINAN HAKEDİŞLER	200.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	247.500	

622 SATILAN HİZMET MLY	220.000	
170 YIL. YAY. İNŞ.ONA. MLY.	220.000	

690 DÖNEM KAR/ZARARI	220.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	247.500	
690 DÖNEM KAR/ZARARI	247.500	
622 SATILAN HİZMET MLY	220.000	

690 DÖNEM KAR/ZARARI	27.500	
691DÖN.KAR.VERG.		
YASAL.YÜK.	8.250	
692 DÖNEM KAR/ZARARI	19.250	

2.YIL

Dönem içi

740 HİZMET ÜRETİM MAL.	200.000	
102 BANKALAR		200.000

Dönem içi

740 HİZMET ÜRETİM MAL.	100.000	
150 İLK MADDE MLZ		100.000

Dönem içi

740 HİZMET ÜRETİM MAL.	100.000	
102 BANKALAR		100.000

/	
Dönem içi	
102BANKALAR	400.000
350 ALINAN HAKEDİŞLER	400.000

/	
Dönem sonu	
170 YIL. YAY. İNŞ.	
ONA. MLY.	400.000
741 HİZMET ÜRETİM	
MLY.YANS	400.000

/	
Dönem sonu	
741 HİZMET ÜRETİM	
MLY.YANS .	400.000
740 HİZMET ÜRETİM MLY	400.000

2. yıl ve önceki yıllarla birlikte oluşan inşaat maliyeti tutarı 620.000-YTL olmuştur. Tamamlanma evresi $620.000/850.000 = 0.73$ olur. Buna göre raporlanacak gelir artan 100.000-YTL ile birlikte $1.000.000 \times 0.73 = 730.000$ -YTL, gider ise, 620.000-YTL'dir. Kar ise $730.000 - 620.000 = 110.000$ YTL olacaktır. Bu rakamlar 1. yıla ait gelir, gider ve karları da içerir. Diğer bir ifade ile 2.yıl raporlanacak Kar ise $730.000 - 620.000 = 110.000$ -YTL olarak tahakkuk ettirilecektir.

340ALINAN AVANSLAR	52.500
181GELİR TAHAKKUKLARI	57.500
350 ALINAN HAKEDİŞLER	400.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	510.000

622 SATILAN HİZMET MLY	400.000
170 YIL. YAY. İNŞ.ONA.MLY.	400.000

690 DÖNEM KAR/ZARARI	400.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	510.000
690 DÖNEM KAR/ZARARI	510.000
622 SATILAN HİZMET MLY	400.000

690 DÖNEM KAR/ZARARI	110.000
691DÖN.KAR.VERG.	
YASAL.YÜK.	33.000
692 DÖNEM KAR/ZARARI	77.000

/	
3.YIL	
Dönem içi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	200.000
102 BANKALAR	200.000

/	
Dönem içi	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	130.000
102 BANKALAR	130.000

/	
Dönem içi	
102BANKALAR	400.000
350 ALINAN HAKEDİŞLER	400.000

/	
Dönem sonu	
170 YIL. YAY. İNŞ.ONA.MLY.	330.000
741 HİZMET ÜRETİM	
MLY.YANS	330.000

/	
Dönem sonu	
741 HİZMET ÜRETİM	
MLY.YANS .	330.000
740 HİZMET ÜRETİM MLY	330.000

3. yıl ve önceki yıllarla birlikte oluşan inşaat maliyeti tutarı 750.000-YTL olmuştur. Tamamlanma oranı %100'dür. Buna göre raporlanacak 1.000.000-YTL gelir kesinleşmiştir. Önceki yıllarda alınan hakedişler 600.000-YTL gelir yazıldığından son yıl geliri 400.000-YTL olmaktadır. Gider ise, 330.000-YTL'dir. Kar ise $342.500-330.000 = 12.500$ -YTL olacaktır.

350 ALINAN HAKEDİŞLER	400.000
181GELİR TAHAKKUKLARI	57.500
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	342.500

622 SATILAN HİZMET MLY	330.000
170 YIL. YAY. İNŞ.	
ONA. MLY.	330.000

690 DÖNEM KAR/ZARARI	230.000
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	342.500
690 DÖNEM KAR/ZARARI	342.500
622 SATILAN HİZMET MLY	230.000

690 DÖNEM KAR/ZARARI	12.500
691DÖN.KAR.VERG.	
YASAL.YÜK.	3.750
692 DÖNEM KAR/ZARARI	8.750