



## TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI (TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ) ve UYGULANMASI

Gürcan ÖZER (\*)

### 1 - GİRİŞ

11 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve onun tercümesi niteliğinde olan 11 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında muhasebeleştirme için temel yöntem 'Tamamlanma Yüzdesi' yöntemidir. Standardın amaç kısmında; *"İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır."* denilmektedir.

Bilindiği üzere Türk Vergi Kanunlarına göre uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmelerde hesap dönemi takvim yılı değil, inşaat/onarım işinin başladığı tarih ile işin idarece onaylan-

dığı, diğer bir deyişle geçici kabulün yapıldığı dönemin sonuna kadar geçen süre olarak uygulanmaktadır. Türkiye'de yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde sözleşme maliyet ve giderlerinin tespiti, dolayısıyla oluşacak kar yada zararın hesaplanmasında 'Tamamlanma Yüzdesi' yöntemi değil 'Tamamlanma' yöntemi benimsenmiştir.

İnşaat taahhüt işi ile uğraşan işletmelerin gelir ve maliyetlerinin, dolayısıyla karlılıklarının inşaat dönemleri boyunca daha doğru bir şekilde raporlamayı amaçlayan TMS-11 standardı ile yürürlükteki vergi mevzuatına göre işin bitiminde oluşan kazançlardan işletmenin ödeyeceği finansal yükümlülükleri TMS-12 Standardı ile birlikte uygulanmasıyla, daha önceden muhasebeleştirilerek finansal tablo kullanıcılarına sunulması mali tabloların hem dönemsellik hem de tam açıklama ilkelerine uygunluk gerçekleşmiş olacaktır<sup>1</sup>.

Ne var ki uygulama amacı her ne kadar doğruya en yakın raporlama olsa bile ülkemizde bu standardın uygulanması için sorunların çözümünün

(\*) E.Vergi Denetmeni, YMM

<sup>1</sup> GÜNEŞ Nadir Hikmet, 'Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu', İSMMM Yayınları No:102

gerçekleştiği bir sürece ihtiyaç vardır. Bu çalışmada TMS-11 standardı hakkında temel bilgileri yer verilecek ve uygulamadaki sorunlara değinilecektir

## **2- TMS-11 STANDARDI NEDİR?**

### **2.1- Tanımlar:**

- **İnşaat Sözleşmesi (Sözleşme):** 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 yapılmış bir sözleşmedir.

- **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 edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

- **Sözleşme Gelirleri:** Sözleşme aşamasında müşteri ile uzlaşılan tutar ile inşaat sırasında ortaya çıkan varyasyonların (ek ödeme talepleri, iş değişiklikleri, maliyet güncelleştirmeleri vs.) toplamıdır. Sözleşme gelirlerinde öngörülen herhangi bir değişikliğin muhasebeleştirilebilmesi için bu değişiklik üzerinde müşteri ile anlaşılmış olmalı ve değişikliğin yaratacağı gelir artış veya azalışı güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir.

- **Sözleşme Maliyetleri:** Sözleşme maliyetleri; direkt işçilik ve malzeme gibi belli bir sözleşme ile ilgisi kurulabilen maliyetler ile belli bir sözleşme ile doğrudan ilgisi kurulamasa bile yapılan inşaat işiyle ilgisi kurulan ve o inşaat işine pay verilen maliyetlerin toplamıdır.

### **2.2-İnşaat Sözleşmelerinin Türleri, Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi:**

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); 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 yapılmış bir sözleşmedir. Bu kapsamda inşaat sözleşmelerini iki tür olarak incelemek mümkündür:

**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.

Misal olarak yüklenici , inşası 3 yıl sürecek ve sözleşme bedeli 8 milyon TL olan bir adalet sarayı inşaatı için sözleşme yapmıştır. 1. ve 2. yılların sonunda, enflasyon değerindeki artıştan kaynaklı maliyet güncelleştirmesini faturalanmamış gelirlere yansıtarak, 31 Aralık tarihinde muhasebe kayıtlarına alması halinde bu durum bir maliyet güncelleştirmesi, yani eskalasyonu olacaktır.

**Maliyet artı kâr sözleşmesi;** yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

İnşaat sözleşmeleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine birlikte uygulanabilir. Bir inşaat sözleşmesi şayet birden çok varlığın inşasını kapsıyor ise ve aşağıda belirtilen durumlar mevcut ise her varlığın inşası ayrı ayrı inşaat sözleşmeleri olarak adlandırılır.

- Her bir varlık için yüklenici tarafından ayrı teklifler verilmiş olması,

- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması, yüklenici ve müşterinin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul yada red hakkının olması,

- Her bir varlık ile ilgili maliyet ve gelirlerin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Örneğin, yüklenici TOKİ ile İstanbul ilinde Ataşehir ve Bahçeşehir’de toplam 1600 konut inşa etmek üzere anlaşma yapmıştır. Sözleşme süresi 2 yıldır. Her bir bölgedeki konutların maliyeti ayrı müzakere edilmiş olup yüklenici Ataşehir’de satılan her bir daireden satış geliri üzerinden %40 pay Bahçeşehir’deki konutlardan %66 pay elde edecektir. Bu durumda, birden çok konutu kapsayan tek bir sözleşme imzalanmış olsa da her grup konut ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilecektir

Aynı şekilde bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın aşağıdaki şartları taşımaları halinde tek inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- Sözleşmelerin müşteri veya müşteriler ile tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
- Sözleşme kapsamında inşa edilen varlıkların eşzamanlı yapılması,
- Sözleşmeler kapsamında inşa edilecek varlıkların tek bir projenin parçaları olmaları.

İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi veya bir sözleşme dahilinde inşa edilen varlıkların ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilmesi bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi noktasında önem kazanmaktadır.

### 3- İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN UNSURLARI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

#### 3.1-İnşaat Sözleşmelerinin Gelir ve Giderlerini Oluşturan Unsurlar:

##### 3.1.1-Sözleşme Gelirleri:

Standartta göre sözleşme gelirleri;

- Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden, gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilebilir biçimde ölçülebilenlerden oluşmaktadır.

Tahmin edileceği üzere inşaat sözleşmelerinin imzalanmasından sonra gerek işin yapımında gerek yapım süresinde ihtilaflar çıkması günümüz Türkiye’inde çok muhtemel sonuçlardır. Sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilen ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmiş maliyetlerdir. Sözleşme dışı olması nedeniyle ek ödeme talepleri konusunda çıkan itilaflar müzakere yoluyla çözülmeye çalışılmakta, çözülemeyince de bu konulardaki ihtilaflar Yargıya kadar taşınabilmektedir. Bu durumda, ek ödeme taleplerinin sözleşme gelirleri kapsamında değerlendirilebilmesi için gelirin elde edilebilecek ve tutarının öngörülebilir olması gerekmektedir.

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:

- Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;

- Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,

- Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir,

- Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.

Somut bir örnek vermek gerekirse, yüklenici işletme stadyum inşa edeceği ve bu amaçla da müşteri TOKİ ile sözleşme imzaladığı varsayılmıştır. Sözleşme ekindeki projeye göre, stadyumun bütün tribünleri kapalı olarak inşa edilecektir. Ancak, müşteri, yükleniciye projenin sabit kapalı tribün değil stadyumun üzerine açılıp kapabilen mekanizmalı çelik çatı inşa edilmesinde

talepte bulunmaktadır. Bu durumda, alıcının bu ısrarı sözleşme için bir değişiklik içermekte ve bu amaçla ortaya çıkacak maliyet artışı nedeniyle yüklenicinin talebi nedeniyle gelirlerinde artışa yol açacaktır.

Değişiklikler ve ek ödeme gelirleri ile ilgili olarak aşağıdaki sözleşme bilgilerini ve çözümlerine içeren örnekleri vermek mümkündür<sup>2</sup>:

Sözleşme ile İlgili Bilgiler	Çözüm
Yılsonunda, sözleşmeler ilgili aşağıdaki değişiklikler ve ek ödemeler ortaya çıkmıştır.	
a)Müşteri, sözleşmede yer alan tasarım teknik özelliklerindeki toplam maliyeti 5000-TL olan değişikliği kabul etmiştir.	TMS 11 madde 13'de belirtildiği üzere, 5000-TL maliyet değişikliği sözleşme fiyatına (gelirine) dâhil edilecektir.
b)Kötü hava koşullar sebebiyle, sözleşme 3 ay uzayacaktır. Bu sözleşme maliyetlerinde 3000-TL artışa sebep olacaktır. Müşteri, muhtemelen, sözleşme fiyatında ortaya çıkacak bu değişikliği onaylamayacaktır.	Müşteri maliyet artışını onaylamayacağı için, değişikliklerin maliyeti sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Eğer sözleşme hala karlı ise, oluşan ek maliyetler devam eden işin maliyetine eklenir. Fakat ek maliyetler yüzünden, beklenen kar marjı finansal tablolara daha düşük yansıtacaktır. Eğer ek maliyetler inşaat sözleşmesinde zarara yol açıyorsa, beklenen toplam zarar doğrudan olarak kaydedilir.
c)Öngörülemeyen sebeplerden dolayı, yükleniciye, sözleşme süresince içinde bulunulan dönemde ek maliyetler oluşabilir. Müşterinin oluşan ek ödemeleri kabul edeceğine dair müzakerelerin sonucunu öngörmek henüz mümkün değildir.	Müşterinin, oluşan ek ödemeler kabul etmesi ile ilgili bir karar vermek için çok erken olduğundan, oluşan ek maliyetleri sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Yüklenici oluşan ek maliyetleri devam eden işin maliyetine ekler, fakat ek maliyetler yüzünden, beklenen kar marjı finansal tablolara daha düşük yansıtacaktır.
d)Müşteri, kendisinin neden olduğu gecikmelerden dolayı ortaya çıkan 2000-TL tutarındaki ek ödemeyi muhtemelen kabul edecektir.	TMS 11'de bulunan 14. madde uyarınca, oluşan 2000-TL ek ödeme, sözleşme fiyatına (gelirine) dâhil edilmelidir.

<sup>2</sup> SUSMUŞ Türkel, ZENGİN Yasemin, "İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulamaları"

**3.1.2-Sözleşme Maliyetleri:**

Standartta göre sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler,

- Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:

- Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;
- İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;
- İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı;

- Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri;

- Tesis ve makine kiralama maliyetleri;
- Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri;

- Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler; ve

- Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arzi gelirlerle azaltılabilir.

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:

- Sigorta,
- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri; ve

- İnşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatla çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Eğer yüklenici işletme "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" standardında uygulanabilirliği kabul edilmiş alternatif yöntemi benimsemişse, genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir.

Standartın 19. maddesinde düzenlenen bu konuya uygulamada çok sık rastlanmaktadır. Örneğin, bir kooperatif inşaatında 300 konut yapılacaktır. Sözleşmeye göre konutlarda yüzme havuzu, jakuzi, sauna bulunmayacaktır. Kooperatiften bazı üyeler, belirtilenlerin de yapılmasını istemekte ve bunlar için yükleniciye ek ödemede bulunmaya katlanmaya razı olmaktadır. Bu durumda, yüklenicinin bu ek talepleri gerçekleştirilmesi halinde, katlanacağı harcamaları inşaat maliyetleri ile ilişkilendirmeksizin müşteriye yansıtması gerekecektir. Tekdüzen hesap planı incelendiğinde, bu yönde bir hesabın oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu amaçla hesap planında **175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler** adı altında bir hesap açılması kanımızca yararlı olacaktır. Bu hesabın işleyişine ilişkin şöyle bir örnek vermek mümkündür<sup>3</sup>:

<sup>3</sup> SUSMUŞ Türkel, ZENGİN Yasemin, "İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulamaları" AKDOĞAN Nalan ve SEVİLENGÜL Orhan, 'TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler,' Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın No:59

Bir kooperatife ait konut ihalelerini alan "C" taahhüt firması, dönem içinde konutlarla ilgili inşaat işleri için 800.000 TL, ayrıca kooperatif ortaklarından birinin talebi ile ilgili olarak sahibinden bedelini tahsil etmek üzere son derece lüks bir hazır mutfak yapılması için 10.000-TL harcamıştır. Dönem sonunda, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında biriken toplam maliyet 850.000-TL'dir. Bu durumda dönem sonunda yapılacak olan kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

	/	
		10.000
175 İŞ SAHİBİNE YANSITILACAK MALİYETLER		
		840.000
622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA HS.		850.000
	/	
10.000 TL lik alacak kooperatif ortağından banka kanalıyla tahsil edilmiştir.		
	/	
		10.000
102 BANKALAR		
175 İŞ SAHİBİNE YANSIT. MALİYETLER		10.000
	/	

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:

- Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;
- Satış maliyetleri;
- sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri; ve
- Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

### 3.2- İnşaat Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi:

#### 3.2.1-Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi:

Standarda göre; bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır.

Standarda göre İnşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesindeki kural bilanço günü itibariyle inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir. **“Güvenilir biçimde öngörülebilme”**den kasıt sözleşme gelir ve giderlerin güvenli bir şekilde tespit edilebilir olması ve işin bitiminde elde edilebilecek olması ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır.

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir biçimde belirlenebilmesi,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bilanço tarihi itibariyle bir inşaat işinin ne kadarlık kısmının tamamlanmış olduğu **“tamamlanma**

**yüzdesi yöntemi”** ile bulunur. Bu yöntem temelinde, o yıl katlanılan maliyetin sözleşmenin toplam maliyetine bölünüp bir yüzdenin bulunmasından ibarettir. Bulunan bu yüzde ile sözleşmenin toplam tahmini gelir ve gideri ile çarpılacak ve böylece gelir tablosuna o yıl için gidecek olan gider ve gelir rakamları tayin edilecektir.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi teorik düzeyde basit olmasına rağmen uygulamada sık sık karmaşık durumlarla karşılaşmaktadır. Örneğin bir müteahhit firma gelecek yıllarda kullanılmak üzere inşaat malzemesi satın almış olabilir. Bu inşaat malzemeleri için yapılan gider o yıla ait bir gider olmadığından, bu giderler bilanço hesaplarında aktifleştirilmeli ve o yılın tamamlama yüzdesi hesabına dahil edilmemelidirler.

Uygulamada sık karşılaşılan başka bir durum ise önceki yıllarda gelir yazılmış tutarların tahsil edilebilirliği konusunda belirsizliklerin ortaya çıkmasıdır. Bu durumda tahsil edilemeyen tutarlarla ilgili sözleşme geliri düzeltilmez, bu tutarlar doğrudan gider yazılır.

Sonucun güvenilir biçimde öngörülemediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> SAYARI Mehmet, ‘İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı’, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, 2004, s. 65

- Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir; ve

- Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı 36. madde uyarınca doğrudan gider olarak kaydedilir.

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısım 36. madde uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır<sup>5</sup>.

Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

- Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırma bağlanmış hakları;
- Alışveriş konusu bedeller; ve
- Ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden

geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;

- Yapılan işe ilişkin incelemeler; veya

- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

### **3.2.2-Beklenen Zararların**

#### **Muhasebeleştirilmesi:**

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır<sup>6</sup>:

a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;

b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması; veya

c) Ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.

Örneğin, yüklenici işletme, denize sıfır konumda olan bir kayalığın üzerine otel inşa edecektir. Söz konusu inşaatla ilgili teçhizat ve malzemeleri kiralamış, inşaatta çalışacak personeli

<sup>5</sup> TMS 11 Madde 33

<sup>6</sup> TMS 11 madde 36-37



de işe almıştır. Fakat yüklenici inşaatın yapılacağı alana gittiğinde, kayalığın denize düşmüş olduğunu görmüştür. Müşteri, sözleşme fiyatını değiştirmeksizin otel inşası için yeni bir yer önermektedir. Müşterinin önerisi zararı azaltsa da tamamen ortadan kaldırmamaktadır. O nedenle ortaya çıkan bu zarar 36. madde uyarınca doğrudan gelir tablosuna alınmalıdır. Bir başka örnek olarak ise grev nedeniyle yüklenici firmanın işi geç tamamlaması ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalması gösterebilir<sup>7</sup>.

#### 4- SONUÇ

TMS 11 standardı, yıllara yaygın inşaat onarım işi ile işteğal eden şirketlerin sözleşme kapsamındaki gelir ve maliyetlerin ne zaman finansal tablolara aktarılacağı konusunda ayrıntılı düzenlemelere sahiptir. Standartta öngörülen tamamlanma aşamaları yöntemi bir çok yazar tarafından yerinde ve uygulanabilir olarak bulunmakla beraber Türkiye’de hali hazırdaki Gelir Vergisi mevzuatınca yıllara sari inşaat ve onarım işlerindeki vergilendirme prensipleri içerisinde TMS 11 uygulamalarına yer verilmemektedir. Vergi mevzuatımız sözleşme gelir ve giderlerini “Geçici Kabul” sistemine göre dönem gelir veya zararı ile ilişkilendirirken tamamlanma yüzdesi yöntemi ile herhangi bir uygulama öngörmemektedir.

Oysa bu standart ile hem işletmelerin gelir ve maliyetleri, dolayısıyla karlılıkları daha doğru bir şekilde raporlanabilecek, aynı zamanda TMS 12 standardı sayesinde de işletmenin ödeyeceği vergi yükümlülükleri de önceden muhasebeleştirilerek finansal tablo kullanıcılarının bilgisine zamanında sunulmaktadır. Bu yönüyle, hem Dönemsellik ve Tam Açıklama kavramlarının da gereği

yerine getirilmiş olacak, bir bakıma kamu doğru bir şekilde aydınlatılabilecektir<sup>8</sup>.

TMS 11 standardı uygulamasına halka açık şirketlerde dahil olmak üzere yer verilmemekte olup bu standardın uygulaması ile ilgili yeterli sayıda uygulamaya dönük kaynak çalışmada bulunmamaktadır. Bu durumda standardın kavranıp uygulamasına yönelik süreç uzamaktadır.

#### KAYNAKÇA

AKDOĞAN Nalan ve SEVİLENGÜL Orhan, ‘TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler,’ Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın No: 59

SAYARI Mehmet, ‘İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı’, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, 2004

GÜNEŞ Nadir Hikmet, ‘Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına uygunluğu’, İSMMMO Yayınları No:102

SUSMUŞ Türkel, ZENGİN Yasemin, “İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulamaları”

Türkiye Muhasebe Standardı: No 11

<sup>7</sup> SUSMUŞ Türkel, ZENGİN Yasemin, “İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulamaları”

<sup>8</sup> SUSMUŞ Türkel, ZENGİN Yasemin, “İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulamaları”