

Duyuru Tarihi : 12.12.2006  
Duyuru No : DUYURU/2006-202  
Yayınlandığı Yer : MALİ PUSULA DERGİSİ / ARALIK 2006 / Sayı : 24, Sayfa: 130-133

Mehmet Akif TUNÇ  
SMMM  
makif.tunc@bdodenet.com.tr

## **TMS-11 ÇERÇEVESİNDE YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

### **1.GİRİŞ**

İnşaat işleri genellikle birden çok takvim yılını kapsayan faaliyetler olduklarından, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi şirketlerin sair faaliyetlerine nazaran bir takım özellikler göstermektedir.

Muhasebe sistemleri yıllara sari inşaat işlerinin kaydedilmesi konusunda farklı çözümler önermektedirler.Türkiye’de uzun bir süredir Gelir Vergisi Kanunu’nun 42.-44. maddelerince öngörülen kayıt sistemi kullanılmaktadır. Bu sistemde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Uluslar arası muhasebe standartlarının inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda temel önerisi ise bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarında yıllara sari inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi 11 nolu standartla düzenlenmiştir.Bu standartta öncelikle hangi faaliyetlerin inşaat işi kapsamında değerlendirileceği, inşaat işlerine ait gelir ve giderlerin mahiyetleri ve inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderlerin ne suretle muhasebeleştirilecekleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Bilindiği üzere ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu önderliğinde gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. SPK tebliğleri uyarınca henüz yalnızca halka açık şirketler ve uluslar arası bazda finansal raporlama yapan şirketler tarafından uygulanan UMS ve onun birebir çevirisi olan TMS’nin, hazırlanmakta olan yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca halka açık olsun veya olmasın belirli bir büyüklüğün üzerindeki tüm anonim şirketlerce uygulanmasının zorunlu hale getirileceği düşünülmektedir. Bu açıdan ülkemizde az bilinen inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki UMS uygulamasının öğrenilmesi ve üzerinde çalışılması fayda arz etmektedir.

### **2.TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ**

#### **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 Gelirler;** 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 Maliyetler;** 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 Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi:**

Bir inşaat sözleşmesi şayet birden çok varlığın inşasını kapsıyor ise ve aşağıda belirtilen şartlar mevcut ise münferit varlıkların inşası ayrı ayrı inşaat sözleşmeleri olarak addedilir.

- Her bir varlık ile ilgili maliyet ve gelirlerin ayrı ayrı belirlenebilmesi;
- Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması;
- Her bir varlık için yüklenici tarafından ayrı teklifler verilmiş olması.

Aynı şekilde bir veya birden çok müşteri ile imzalanmış inşaat sözleşmeleri de aşağıdaki şartları taşımaları halinde tek inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- Sözleşmeler dahilinde inşa edilecek varlıkların tek bir projenin parçaları olmaları;
- Sözleşme kapsamında inşa edilen varlıkların eşzamanlı yapılması
- Farklı varlıklara ilişkin sözleşmelerin müşteri veya müşteriler ile tek bir paket halinde müzakere edilmesi.

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

## **2.3 İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi**

### **2.3.1 İnşaat Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi**

İnşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesindeki temel prensip bilanço günü itibariyle inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir.Standart metninde yer alan “güvenilir biçimde öngörülebilme” den kasıt sözleşme gelirinin güvenli bir şekilde tespit edilebilir olması ve işin bitiminde elde edilebilecek olması ve işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır.

Bilanço tarihi itibariyle bir inşaat işinin ne kadarlık kısmının tamamlanmış olduğu “tamamlanma yüzdesi yöntemi” ile bulunur.Bu yöntem temelde, o yıl katlanılan maliyetin sözleşmenin toplam maliyetine bölünüp bir yüzdenin bulunmasından ibarettir. \* Bulunan bu

\* Bir inşaat işinin tamamlanma yüzdesi, sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı veya işle ilgili yapılan teknik incelemeler neticesinde de bulunabilir.Fakat uygulamada sıklıkla kullanılan yazı metninde açıklanan maliyet esaslı tamamlanma yüzdesi metodudur. Müşteriden alınan hak edişlerin işin tamamlanma yüzdesi bulunurken kullanılamayacağı açıktır.

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 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.

Özellikli diğer bir konu ise inşaat işinin toplam tahmini maliyetinin elde edilecek toplam geliri aşması durumudur. Bu durumda standartın 36.maddesi <sup>†</sup> uyarınca yüklenici firma tamamlanma yüzdesi yöntemini dikkate almadan o inşaat ile ilgili katlanacağı toplam zarar gider kaydetmelidir.

İnşaat işinin sonucunun başka bir deyişle inşaatın bitimine kadar katlanılacak toplan maliyetin ve proje bedelinin hiçbir şekilde öngörülememesi halinde dönem içinde katlanılan inşaat maliyetleri ve katlanılan bu maliyetlerin geri kazanılabilir kısmı kadar bir gelir gelir tablosuna aktarılır.

Herhangi bir yıla ait inşaat geliri ve gideri rakamlarının doğru tespit edilebilmesi için inşaat süresince işin toplam maliyet tahmininin güvenilir bir biçimde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu noktada standart, inşaat işi ile uğraşan firmalara güçlü bir iç denetim ve finansal raporlama sistemine sahip olmalarını önermektedir.

### **2.3.2 Müşteriden Alacakların ve Müşteriye Karşı Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi:**

İşletmeler müşterilerinden olan brüt alacaklarını varlık; müşterilere olan brüt yükümlülüklerini ise borç olarak kaydederler. Alacak ve borç olarak kaydedilen bu tutarların gelir tablosuna gitmesi gereken gelir ve gider rakamlarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle sözleşme bedelinin tamamı tahsil edilmiş olsa bile inşaat işinin tamamlanma yüzdesi oranında bir gelir, gelir tablosuna aktarılır.

### **2.3.3. Yıllara Sari İnşaat İşleriyle İlgili Açıklamalar:**

Yıllara sari inşaat işleri ile uğraşan firmalar, bu işler kapsamında bilanço tarihine kadar oluşan maliyetler, finansal tablolara yansıtılan karların toplam tutarı, müşteriden avans mahiyetinde alınan avanslar ve hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları bilanço dipnotlarında açıklamak zorundadırlar.

### **2.4 Yıllara Sari İnşaat İşlerinin TMS-11 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine Dair Bir Örnek:**

Aşağıda yıllara sari bir inşaat işinin muhasebeleştirilmesi yönelik bir örnek yer almaktadır.

<sup>†</sup> 36. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir inşaat şirketi bir köprü inşaatı için 100.000 YTL'lik fiyat üzerinden anlaşmıştır.Şirket 3 yıl süreceğini öngördüğü bu inşaat işinin 80.000 YTL'ye mal olacağını hesaplamıştır.

Birinci yılın sonunda şirketin maliyet tahmini 85.000 YTL'ye çıkmıştır.

2.yıl sonunda ise şirket inşaatın 90.000 YTL'ye mal olacağını tahmin etmektedir..Bunun üzerine müşteri işletme ile görüşülmüş ve inşaat bedelinin 120.000 YTL'ye çıkarılması konusunda anlaşılmıştır.İkinci yılın sonunda katlanılan maliyetler arasında 3.yılda kullanılmak üzere satın alınmış 2.000 YTL'lik inşaat malzemesi de bulunmaktadır.

Inşaat öngörüldüğü üzere 3. yılın sonunda tamamlanmıştır.

Yüklenici firma inşaatın tamamlanma yüzdesini o güne kadar katlanılan maliyetlerin işin toplam maliyetine bölerek tayin etmektedir.Aşağıda tabloda inşaat sözleşmesinin yıllar bazında maliyet durumu ile şirketin katlandığı maliyetler özetlenmiştir.

	YIL 1	YIL 2	YIL 3
<b>Sözleşme Tutarı</b>	100.000,00	100.000,00	100.000,00
<b>Sözleşme Tutarında Varyasyon</b>	-	20.000,00	20.000,00
<b>Toplam Sözleşme Bedeli</b>	100.000,00	120.000,00	120.000,00
<b>Katlanılan Maliyet</b>	25.500,00	65.000,00 ‡	90.000,00
<b>İşin Tamamlanması için Gereken Maliyet</b>	59.500,00	27.000,00	-
<b>Toplam Tahmini Maliyet</b>	85.000,00	90.000,00	90.000,00
<b>Tahmini Kar</b>	15.000,00	30.000,00	30.000,00
<b>Tamamlanma Yüzdesi</b>	30%	70%	100%

İşletme tarafından yıllar itibariyle gelir tablosuna yansıtılacak tutarlar ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

	Kaydedilen Toplam Tutar (YTL)	Geçmiş Yıllarda Kaydedilen (YTL)	Cari Yılda Kaydedilen (YTL)
<b>1.YIL</b>			
Gelir(100.000 x %30)	30.000,00	-	30.000,00
Maliyet(85.000 x %30)	25.500,00	-	25.500,00
KAR	4.500,00	-	4.500,00
<b>2.YIL</b>			
Gelir(120.000 x %70)	84.000,00	30.000,00	54.000,00
Maliyet(90.000 x %70)	63.000,00	25.500,00	37.500,00
KAR	21.000,00	4.500,00	16.500,00
<b>3.YIL</b>			
Gelir(120.000 x %100)	120.000,00	84.000,00	36.000,00
Maliyet(90.000 x %100)	90.000,00	63.000,00	27.000,00
KAR	30.000,00	21.000,00	9.000,00

‡ Katlanılan maliyetin içinde 2000 YTL tutarında 3. yılda kullanılacak olan inşaat malzemeleri bulunmaktadır ve bu tutar tamamlanma yüzdesi hesabına dahil edilmemektedir.