

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

Prof. Dr. Mehmet SAYARI *

ÖZET

17 Numaralı Türkiye Muhasebe Standardı olarak 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu standart 1995 yılından beri yürürlükte olan 11 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı'na dayanmaktadır. Standarda göre inşaat taahhüt işletmeleri de bundan böyle diğer işletmelerin yaptığı gibi her dönem faaliyet sonuçlarını belirleyecektir. Bu durumda, birden çok muhasebe dönemi sürmesi olağan olan inşaat işlerinin her döneme ilişkin gelir ve giderleri işin ulaştığı aşama dikkate alınarak hesaplanacağından, faaliyet sonucunu görebilmek için işin bitmesini beklemek gereği ortadan kalkmaktadır. Böylece "**Tamamlanma Yüzdesi**" olarak adlandırılan yöntem inşaat taahhüt işletmeleri tarafından kullanılacak tek yöntem olmaktadır.

Anahtar kelimeler: İnşaat taahhüt işi, inşaat geliri, inşaat maliyetleri, tamamlanma yüzdesi.

ABSTRACT

17th Turkish Accounting Standard becomes operative starting from January the first of 2002 which is based on the International Accounting Standard # 11 that has been practiced since 1995. According to this standard, construction contractors would also compute the periodic operational results like other businesses do. It won't be necessary of a construction work to be completed for computing the outcome because of the recognition of revenue and expenses by reference to the stage of completion of the contract activity. As a matter of fact "**percentage of completion**" is the only method to be used by the construction contractors.

Key words: Construction contracts, contract revenue, contract costs, percentage of completion.

* Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi.

1-GİRİŞ

Bu standardın daha iyi anlaşılabilmesi için konunun geçmişine kısaca değinmekte yarar bulunmaktadır. Birçok ülkede muhasebe kuralları açısından yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin taşıdığı özellikler dikkate alınarak yapılan düzenlemeler bu işlerden sağlanan kazancın vergilendirilmesine ilişkin yasa hükümlerine de yansımıştır İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa gibi gelişmiş batı ülkeleri vergi yasalarında yarım asrı aşan bir süreden beri işin tamamlanan kısımlarıyla ilgili o döneme ait gelirin vergilendirilmesini sağlayan hükümler bulunmaktadır. Ülkemizde 1950 yılında çıkarılan 5421 ve 1961 yılında çıkarılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'larında biraz farklı bir yaklaşımla da olsa iş bitiminden sonra geri dönüp eski yıllarla ilişki kurularak kazancın düzeltileceğini belirten hükümler de (1981 yılında çıkarılan 2361 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır) bu kapsamda değerlendirilebilir (2). Ayrıca yıllar önce İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu'nun yaptığı çalışmada yasal değişiklikle "*tamamlanma yüzdesi*" yönteminin bu kuruluşlarda uygulanmasına olanak sağlanması gereği vurgulanırken (3) sözü edilen komisyonun hazırladığı ve Türk muhasebe yayınları arasında seçkin bir yeri bulunan eserde de uzun vadeli sözleşmelerin gelecekte muhasebe yönünden önem kazanacağı belirtilerek yapılan yöntem önerisi ise (4) konunun gündemimize ne denli gecikmeli girdiğinin göstergesidir.

Muhasebe standartları yayımlayan önde gelen kuruluşlar olan IASC ve FASB uzun süre önce yapı taahhüt işlerinde kazancın "*tamamlanmış sözleşme*" (halen bizde kullanılan) veya "*tamamlanma yüzdesi*" yöntemlerinden biri seçilerek hesaplanabileceğini belirtirken, tamamlanmış sözleşme yönteminin seçimini geleceğe ilişkin maliyet ve gelir öngörülerinin sağlıklı yapılamaması koşuluna bağlamışlardır (5). IASC tarafından 1993 yılında yeniden gözden geçirilerek 1995 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan bizim de esas aldığımız 11 numaralı uluslararası muhasebe standardı ar-

tık bütünüyle "*tamamlanma yüzdesi*" yöntemine dayanmaktadır Temel olarak "*dönemsel-lik*" kavramıyla uyum sağlayan bu yöntemde devam eden sözleşmelerin her muhasebe dönemine ilişkin gelir ve maliyetleri eşleştirilerek dönem sonucu hesaplandığından açıklamalarıımız da bu kapsamda gerekli düzenlemelerin ana hatlarıyla ele alınması şeklinde olacaktır

Standart taslağındaki "*amaç*", "*tanımlar*" ve "*standardın içeriği*" başlıkları altında yer alan birer maddeye kısaca değindikten sonra, kırkiki maddede açıklanan taslakdaki önemli noktalar bir kısmı aynen alınmakla beraber genelde özetlenmeye çalışılmıştır Ayrıca konunun özellikle uygulama yönünün taşıdığı ağırlık dikkate alınarak **ek kısmı** içinde rakamlı bir örneğe yer verilip döneme ilişkin gelir ve giderlerin nasıl belirleneceği açıklanmış, bir başka örnek aracılığıyla da işlemlerin kayıt düzeni ile ilgili açıklamalarda bulunularak bu kapsamda gerekli bazı düzenleme önerilerine yer verilmiştir.

2. STANDART KAPSAMINDAKİ ÖZELLİKTAŞIYAN HUSUSLAR

Standardın amacı yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasında gelir ve maliyetlerin yapım süresi kapsamındaki muhasebe dönemleriyle ilişkilendirilmesi olarak belirtilmiştir.

Bu çerçevede 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 anlaşma "*yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmesi*" şeklinde ifade edilmiştir. Belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) de konu olan, yüklenicinin (yapımçı, müteahhit) sabit bir bedeli (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiğini gösteren sözleşme "*sabit fiyatlı*", yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde saptanmış maliyetlere bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan sözleşme ise "*maliyet artı kar*" olarak tanımlanmış olup, standart bu tür işlerin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Belirtilen sözleşmeler köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlık yapımını kapsayabileceği gibi rafineri ve diğer fabrika veya tesislerdeki birbiriyle ilişkili ya da birbirine bağımlı karmaşık kısımların inşasını da içerebilir.

Standart genellikle her bir yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmesi için ayrı ayrı uygulanacak olmakla beraber bazen aynı sözleşmenin ayrı tanımlanan bölümleri nedeniyle ayrıştırılabileceği gibi bir sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla gruba birlikte de uygulanabilir. Bazen de müşteri isteğine bağlı ek inşaatlar sözleşmeye hüküm eklenerek veya ayrı sözleşme düzenlenerek yapılır.

2.1. Sözleşme Geliri

Sözleşme gelirini başlangıçtaki ihale bedeli ile sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler, talep hakları ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülebilen tutarlar oluşturur. Bu gelir alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeridir. Sözleşme tarihinden sonra yapılan değişiklikler, sabit fiyatlı sözleşmelerde eskalasyonun gündeme gelmesi, zaman aşımından kaynaklanan yaptırımlar anlaşmadaki inşa edilecek ünite sayısının sonradan değiştirilmesi gibi geleceğin belirsizliğine bağlı olarak ortaya çıkan olaylar nedeniyle öngörülen gelirin sık sık gözden geçirilerek artırma veya azaltma şeklinde düzeltilmesi gerekebilir. Sözleşmedeki değişiklik müşteri (işveren) talimatına bağlı olarak ortaya çıkarken yüklenici talep hakları örneğin müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özellik veya tasarım hatalarından ya da anlaşmazlık yaratan değişikliklerden kaynaklanabilir. Teşvik ödemeleri ise sözleşmede saptanan başarı standartlarına ulaşılması veya bunların aşılması koşuluna bağlı olarak yükleniciye yapılacak olan ek ödemelerdir.

2.2. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetlerini belli bir sözleşme ile doğrudan ilişkisi kurulabilen, sözleşme faaliyetleriyle genel olarak ilişkisi kurulabilen ve bunlar dışında kalmakla beraber sözleşme ge-

reği özellikle müşteriye yüklenebilen diğer giderler oluşturur. Belli bir sözleşmeye doğrudan yüklenebilecek olanlar o inşaatla ilişkin işçilik, malzeme, tesis makine ve cihazın taşıma, kiralama ve amortismanları, tasarım ve teknik hizmetler, garanti dahil öngörülen büyük bakım onarım ile taşaron hizmet maliyetlerinden oluşurken, genelde sözleşme faaliyetleriyle ilgili olup belli sözleşmelere yüklenebilecek olanlar sigorta, belli sözleşme ile doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik hizmet, genel inşaat ve belli koşullardaki borçlanma maliyetlerini, özellikle müşteriye yüklenebilecek olanlar ise sözleşmede belirtilmiş olmak koşuluyla bazı genel yönetim ve geliştirme maliyetlerini içerebilir.

Inşaat faaliyetiyle ilişkisi kurulamayan veya sözleşmede işverence ödeneceği belirtilmemiş bulunan genel yönetim, satış, araştırma geliştirme giderleri ile sözleşme konusu yapım faaliyetlerinde kullanılmayan atıl makine, tesis ve teçhizatın amortismanları sözleşme maliyetleri dışında bırakılır.

Sözleşme maliyetleri bir ihalenin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilen maliyetleri kapsar. Bununla beraber ihale alınması için katılan ve bir sözleşme ile doğrudan ilişkilendirilebilen giderler de o sözleşme maliyetleri kapsamına alınır. Ancak yapıldıkları dönem sonuçlarına aktarılmış olan bu tür giderler daha sonraki dönem sözleşme maliyetleri kapsamına alınmaz.

2.3 Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Tahakkuk Ettirilmesi

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebiliyorsa, yapım ile ilgili gelir ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir ve giderler olarak tahakkuk ettirilir. İnşaat sözleşmesine ilişkin beklenen zararlar hemen gider olarak muhasebeleştirilir.

Sözleşme sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilebilme koşulları aşağıdadır:

Sabit fiyatlı sözleşme

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının olası görülmesi,
- Bilanço tarihinde, hem sözleşmenin tamamlanması için gereken hem de sözleşmenin tamamlanan kısmının inşaat maliyetlerinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetleri açıkça belirlenip güvenilir biçimde ölçüldüğünden, fiili sözleşme maliyetlerinin tahmini maliyetler ile karşılaştırılabilmesi.

Maliyet artı kar sözleşmesi

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının olası görülmesi,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Sözleşmenin gelir ve giderlerinin tahakkukunda, inşaatın tamamlanma aşamasının esas alınması genellikle "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde, ulaşılan tamamlanma evresine kadar katlanan inşaat maliyetiyle yine bu sürece ilişkin sözleşme geliri eşleştirilerek işin yapıldığı muhasebe dönemlerinin gelir tablosunda bitirilen kısım orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır. Sözleşmeye ilişkin maliyetlerin sözleşme gelirini aşması durumunda, aşan kısım gider olarak tahakkuk ettirilir.

Sözleşmenin gelecekteki faaliyetleri ile ilgili olarak katlanılmış ve geri alınması olası maliyetler müşteriye alacağı temsil etmek üzere bir varlık olarak tahakkuk ettirilir.

Tahakkuk ettirilerek sözleşme geliri olarak gelir tablosunda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, bu tutara ilişkin gelir düzeltilmez ve gider kaydedilir.

Aşağıdaki hususları içeren bir sözleşme yüklenicinin güvenilir öngörüler yapabilmesini sağlar:

- Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırım hakları,
- Sözleşme konusu yaptırım bedelleri,
- Ödeme şekil ve koşulları.

Bir sözleşmenin tamamlanma evresi yapılan işi güvenilir biçimde ölçmek üzere yüklenici tarafından aşağıdaki yöntemlerden biri ile saptanabilir:

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

Müşteriden alınan avanslar ve hakediş - ler işin tamamlanma oranını yansıtmaz.

Eğer tamamlanma evresi bugüne kadarki inşaat maliyetleri esas alınarak saptanıyorsa, bugüne kadar katlanılan maliyetler kapsamına sadece yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri alınacak olup, teslim alınmış olmakla beraber henüz kullanılmamış malzeme ile taşaronlara ödenen avanslar bunun dışında bırakılır

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa, gelir ancak katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım esas alınarak, maliyetler ile varsa zarar beklentisi oluştukları dönemin gideri olarak tahakkuk ettirilir.

Müşteriden tahsil edilme olasılığı bulunmayan sözleşme maliyetleri beklenilmeden gider olarak tahakkuk ettirilir. Bu tür durumları gerektiren sözleşme örnekleri aşağıdadır:

- Geçerliliği konusunda ciddi kuşku uyandırması nedeniyle tam anlamıyla uygulamaya konulamayanlar ,

- İşin tamamlanması devam eden bir dava veya çıkması beklenen yasa sonucuna bağlanlar,

- Yapım konusu istimlak veya kamulaştırma olasılığı bulunan varlıklarla ilgili bulunanlar

- Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirme olasılığı kalmayanlar

- Yüklenicinin işi tamamlama olanağının kalmadığı veya bu nedenle anlaşmadaki yükümlülükleri yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

2.4. Beklenen Zararların Tahakkuk Ettirilmesi

Sözleşme konusu işe başlanıp başlanmadığına, faaliyetin tamamlanma evresine ve tek sözleşme olarak değerlendirilmiş inşaat işindeki diğer anlaşmalardan beklenen karların mevcudiyetine bakılmaksızın bir inşaat sözleşmesinin toplam maliyetlerinin sözleşmenin toplam gelirini aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar hemen gider olarak tahakkuk ettirilmelidir.

2.5. Tahminlerdeki Değişiklikler

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, her muhasebe döneminde, cari tahminler, sözleşme geliri ve maliyetlerine kümülatif (birikimli) olarak uygulanır. Bu nedenle; sözleşme geliri ve maliyetleri tahminindeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahmindeki değişikliklerin etkisi, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak dikkate alınacaktır. **Değiştirilen tahminler, değişikliğin yapıldığı dönemin ve izleyen dönemlerin gelir tablolarında tahakkuk ettirilen gelir ve maliyetlerin saptanmasında kullanılır.**

2.6 Raporlanacak Bilgiler

Yüklenici temel mali tablo dipnot ve eklerinde aşağıdaki hususları açıklayacaktır:

- Dönem geliri olarak tahakkuk ettirilen sözleşme gelirleri,

- Dönem içinde tahakkuk ettirilen sözleş-

me gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,

- Yapılmakta olan sözleşme konusu işlerin tamamlanma evrelerinin saptanmasında kullanılan yöntemler,

- Bugüne kadar katlanılan maliyetler ile tahakkuk ettirilen karların tahakkuk ettirilen zararlar düşüldükten sonraki toplam tutarı,

- Alınan avanslar,

- Teminat olarak işveren tarafından alınan hakedişler.

Teminat olarak işveren tarafından alınan hakedişler, ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya hatalı ve eksik işler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarından oluşur. Hakedişler, müşteri tarafından ödenmiş olsun veya olmasın bir sözleşmeye dayalı yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce tahsil edilen tutarlardır.

İnşaat işletmesinin bilançosunda sözleşme konusu işlerle ilgili olarak müşteriden olan brüt alacak tutarı ile onlara olan brüt borç tutarı gösterilir.

Sözleşme ile ilgili olarak müşteriden olan brüt alacağın neti;

yapılmakta olan tüm sözleşmeler için katlanılmış maliyetlerin, tahakkuk etmiş karlardan tahakkuk etmiş zararlar düşüldükten sonra kalan ile toplamının alınan hakediş bedellerini aşan kısmı (onaylanacak hakedişler) şeklinde hesaplanır.

Sözleşme ile ilgili olarak müşteriye olan brüt borcun neti;

yapılmakta olan tüm sözleşmeler için alınan hakediş bedellerinin, katlanılmış maliyetlerin tahakkuk etmiş karlardan tahakkuk etmiş zararlar düşüldükten sonra kalan ile toplamını aşan kısmı (alınan hakediş avansları) şeklinde hesaplanır.

İnşaat işletmesi garanti maliyetleri, talep hakları, tazminatlar veya olası zararlar gibi koşullu varlık ve borçlarını "*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*" adlı Türkiye Muhasebe Standardı'na göre açıklamalıdır

Bu standart 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe girecektir.

3. SONUÇ

Ülkemiz için yeni olmakla birlikte uluslararası muhasebe standartları arasında çok uzun zamandan beri yerini almış olan bir yöntem gecikmeli de olsa gündemimize gelmiş bulunmaktadır. Bu yöntemin en önemli özelliği yıllardan beri ülkemizde benimsenmiş gibi görünmesine rağmen muhasebenin genel kabul görmüş kurallarıyla çelişen bir uygulamayı değiştirecek olmasıdır. Zira uzun süre alan inşaat işlerinin yıllar boyu biriktirilen maliyet ve hakedişlerinin işin bittiğinin kabul edildiği dönem eşleştirilerek o dönemin sonucu olarak nitelendirilmesinin, kendisini mesleğinin dayandığı temel kurallarla bağlı sayan muhasebeci tarafından benimsenebilecek bir yaklaşım olmadığı açıktır

Söz konusu standart işin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu o dönem gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan, özellikle sözleşmeye bağlı yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde uygulanan "tamamlanma yüzdesi" olarak ifade edilmiş bir yönetime dayanmaktadır.

Bu yönetime geleceğin belirsizliği ve öngörülere dayanması nedeniyle yöneltilebilecek eleştiriler geçersizdir. Zira değişen koşullara bağlı olarak maliyet öngörülerinin değiştirile-

bilmesi mümkündür. Ayrıca inşaat işlerinde tamamlanma aşamalarının teknik hesaplamalarla bulunması zaten işin doğası gereğidir. Bu kapsamda katlanılan maliyetlerin de işin o aşamasıyla ilgili olup olmadığının belirlenmesi teknik bir ayrıntıdan öteye geçemez. Kaldı ki yapım işleri sonucunu gerçeği ifade ettiği savıyla iş bitimine erteleyen "tamamlama yöntemi" olarak ifade edilmiş ve ülkemizde halen uygulanan yöntemde yıllar boyu biriktirilen maliyet ve gelir rakamları toplamının nasıl bir gerçeği ifade ettiği, üzerinde düşünülmesi gereken bir konudur.

İşin vergi boyutu da üzerinde ayrıca durulması gereken bir nitelik taşımaktadır. Bir çok ülkede daha sağlıklı ve adaletli bir vergilemeye olanak sağladığı için vergi uygulamasında da benimsendiği gözlenen "*tamamlanma yüzdesi*" yöntemine karşın bizdeki yıllar boyu mahsubu söz konusu olmayan stopaj ile iş bitiminde toplanan birbiriyle ilişkisiz gelir gider rakamları farkına dayalı kesin vergilemenin savunulabilmesi de mümkün değildir

*Şurası gözden kaçırılmamalıdır ki standart ile önerilen yöntemin muhasebe uygulamasına sokulabilmesi vergi yasalarının değiştirilmesini gerektirmemektedir. Tekdüzen hesap çerçevesine yapılacak bir iki küçük ekleme standardın uygulanabilmesi için yeterlidir. Özellikle inşaat şirketi yöneticileri bu standart aracılığıyla kendilerine muhasebeden daha anlamlı bilgiler geleceğinin, meslek mensupları ise yönetimi daha fazla aydınlatabilmek gibi bir sorumluluk üstlenirken kendi uzmanlıklarına duyulan gereksinimin artacağına ayır-
dına ne kadar varırlarsa, standart o kadar çabuk benimsenecek ve yaygın biçimde uygulanacaktır.*

KAYNAKÇA

1. Sayarı Mehmet, "İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım", *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul, Sayı 197, 1998, s.50.
2. Sayarı Mehmet, "Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni", Ankara, Gazi Üniversitesi Yayın No: 32, 1984, s.84.
3. Commission For Reorganization Of State Economic Enterprises, " Basic Accounting Concepts And Uniform Accounting Principles", Ankara, Part II, 1968, s.48.
4. Devlet Planlama Teşkilatı, "Muhasebenin Temel Kavramları Ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri", İstanbul, Yay. No: 863-96, 1970, Böl.4, s.31.
5. Sayarı Mehmet, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İnşaat İşleri Uygulaması", Ankara, SMMM Yayın No: 9, 1995, s.2.

STANDARDA İLİŞKİN EK AÇIKLAMALAR

Ek açıklamalar yalnızca aydınlatmaya yönelik olup, standardın bir kısmını oluşturmaz. Ekin amacı standardın uygulanmasını açıklayarak anlamının kavranmasına yardımcı olmaktır.

Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Aşağıda muhasebe politikalarının açıklanmasına ilişkin örnekler yer almaktadır:

Sabit fiyatlı inşaat sözleşmeleri geliri, her bir sözleşmeye ilişkin bugüne kadarki fiili işçilik saatinin öngörülen toplam işçilik saatlerine bölünmesiyle bulunan oran esas alınarak ölçülen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre tahakkuk ettirilir.

Maliyet artı kar sözleşme geliri, bugüne kadarki fiili maliyetlerin öngörülen toplam sözleşme maliyetleri içindeki payı esas alınarak ölçülen döneme ilişkin talep edilebilir maliyetler artı kar şeklinde tahakkuk ettirilir.

Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Belirlenmesi

Aşağıdaki örnek bir inşaat sözleşmesinin tamamlanma evresinin belirlenmesi ile sözleşme gelir ve giderlerinin tahakkuk zamanına ilişkin bir yöntemi açıklamaktadır. (Rakamlar küçültülmüştür)

Bir inşaat işletmesi köprü yapım ihalesini sabit fiyat sözleşmesi olarak 9.000 lira bedelle almıştır. Yüklenicinin başlangıçta öngördüğü sözleşme maliyetleri 8.000 liradır. Köprü yapımı üç yılda tamamlanacaktır.

İlk yıl sonunda yüklenicinin sözleşme maliyetleri öngörüsü 8.050 liraya yükselmiştir.

İkinci yıl işveren değişen koşullar nedeniyle ihale bedelinin 200.-TL ve öngörülen ek sözleşme maliyetlerinin de 150.- TL artırılmasını onaylamıştır. İkinci yıl sonunda fiili maliyetler inşaat alanında mevcut ve projenin bitirilmesi için üçüncü yıl kullanılacak 100 liralık malzeme stokunu da içermektedir.

Yüklenici işin tamamlanma evresini, öngörülen en son toplam sözleşme maliyetleri içindeki şu ana kadar yapılan işe ilişkin fiili sözleşme maliyetleri payını hesaplayarak belirlemektedir. Yapım süreciyle ilgili özet mali veriler aşağıdadır:

	<u>1.Yıl</u>	<u>2.Yıl</u>	<u>3.Yıl</u>
<i>Yapım sözleşmesindeki ihale bedeli</i>	9.000	9.000	9.000
<i>Değişiklik (artış)</i>	<u>-</u>	<u>200</u>	<u>200</u>
<i>Toplam sözleşme geliri</i>	<u>9.000</u>	<u>9.200</u>	<u>9.200</u>
<i>Bugüne kadarki sözleşme maliyetleri</i>	2.093	6.168	8.200
<i>Tamamlamak için gereken sözleşme maliyetleri</i>	<u>5.957</u>	<u>2.032</u>	<u>- --</u>
<i>Öngörülen toplam sözleşme maliyetleri</i>	<u>8.050</u>	<u>8.200</u>	<u>8.200</u>
<i>Öngörülen kar</i>	950	1.000	1.000
<i>Tamamlanma evresi</i>	%26	%74	%100

İkinci yıl sonundaki tamamlanma evresi (%74) o güne kadar yapılan işlere ilişkin sözleşme maliyetlerinden inşaat alanında bulunan ancak üçüncü yıl kullanılacak olan 100 liralık malzeme maliyetinin çıkarılmasıyla belirlenmiştir.

Üç yıla ilişkin gelir tablolarında tahakkuk ettirilen gelir, giderler ve kar rakamları aşağıdadır:

		<u>Bugüne</u> <u>Kadar</u>	<u>Önceki yıllarda</u> <u>tahakkuk ettirilen</u>	<u>Cari yılda</u> <u>tahakkuk ettirilen</u>
<u>1. Yıl</u>				
Gelir	(9.000×0.26)	2.340		2.340
Giderler	(8.050×0.26)	<u>2.093</u>		<u>2.093</u>
Kar		<u>247</u>		<u>247</u>
<u>2. Yıl</u>				
Gelir	(9.200×0.74)	6.808	2.340	4.468
Giderler	(8.200×0.74)	<u>6.068</u>	<u>2.093</u>	<u>3.975</u>
Kar		<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
<u>3. Yıl</u>				
Gelir	(9.200×1.00)	9.200	6.808	2.392
Giderler		<u>8.200</u>	<u>6.068</u>	<u>2.132</u>
Kar		<u>1.000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>

Yukarıdaki örnekte yer alan tamamlanma oranlarına ilişkin verilerin hesaplanması aşağıda açıklanmıştır:

İlk yıl tamamlanma oranı olan %26, fiili maliyet rakamı 2.093.-TL'nin güncelleştirilmiş maliyet öngörüsü rakamı 8.050.-TL'ye bölünmesiyle hesaplanmıştır

- İkinci yıl tamamlanma oranı olan %74, fiili maliyet rakamı 6.168.-TL'den 100 liralık üçüncü yıl kullanılacak malzeme bedeli düşülerek bulunan 6.068.- TL'nin yeniden güncelleştirilmiş maliyet öngörüsü rakamı 8.200.-TL'ye bölünmesiyle hesaplanmıştır. Bir başka deyişle ikinci yılın 3.975.- liralık fiili giderlerinin toplam maliyet içindeki %48 lik payı ilk yıl oranına eklenince ulaşılan tamamlanma oranının %74 olduğu görülmektedir.

- Üçüncü yılın fiili giderleri olan 2.132.-TL'nin toplam maliyet rakamı 8.200.-TL'ye bölünmesiyle son yıl %26 oranında iş yapılarak köprünün tamamlandığı anlaşılmaktadır

Gerekli Hesaplar, Özellikleri ve Uygulaması

Yöntemin muhasebe uygulamasını kayıtlar açısından ele almakta da yarar bulunmaktadır Zira

yöntem *dönemselliği* özümseyen yapısıyla uygulamaya önemli değişiklikler getirmektedir. Bu kapsamda Tekdüzen Hesap Çerçevesine de aşağıda önerilen hesapların eklenmesi gerekmektedir

182- ONAYLANACAK HAKEDİŞLER

341- ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI

470- DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

Yukarıdaki hesaplar standartta açıklanan yöntemin uygulanabilmesi için mevcut hesaplara ek olarak açılıp kullanılacaktır. Zira yapım sözleşmesi süresince gerektiğinde kapatılacak 179 kodlu hesap hariç her dönem kapatılarak sonuçlara aktarılabilecek olan 17. ve 35. Grupta yer alan hesaplar dışında cari ve sonraki dönem veya dönemleri ilgilendiren tutarlar bilançoda önerilen hesaplar aracılığıyla izlenecektir. Tekdüzen Hesap Çerçevesindeki mevcut hesaplar altında izlenebileceği düşünülen talep hakları, teşvik ödemeleri, teminat olarak alıkonan hakedişler ve inşaat malzemesi stokları için ayrı hesaplar önerilmemiştir. (*)

Örnek:

Girdiği ihaleyi 2.000.-TL fiyat vererek kazanan inşaat işletmesi iki yılda bitirileceği düşünülen yapının maliyetini 1.000.-TL olarak öngörmektedir. İlk yıl 400.-TL avans alınarak başlanan iş için satın alınan 350 liralık malzemenin 300 liralık kısmı kullanılmış, 100.-TL işçilik ödenmiş ve 600.-TL hakediş tahsil edilmiş olup, işletme vergi yükünü % 40 olarak hesaplamıştır.

İkinci yıl satın alınan 200 liralık malzeme ile birlikte önceki yıldan kalan malzeme de kullanılarak 250 liralık işçilik ödenmiş ve 700 lira hakediş alınmıştır. İkinci yıl sonunda tamamlanamayan işin öngörülen 200 liralık maliyet artışı nedeniyle işveren % 15 fiyat farkını kabul etmiştir.

Ertesi yıl 300.-TL işçilik ödenip 600.-TL hakediş alınan işin geçici kabulü yapılmıştır.

(Çözümde Gelir, Katma Değer ve Damga Vergisi yasalarının ilgili hükümleri yanında sonuç hesaplarına aktarılabilecek faaliyet giderleri de ihmal edilmemiştir.)

(*) 17. Ve 35. Gruplardan tüümüyle vazgeçilmesi mümkündür. Çözümde onların farklı bir işleyişle de olsa muhafaza edilmiş olmaları, Tekdüzen'de yer almaları nedeniyledir.

Yevmiye Kayıtları (İlk yıl):

<hr/>		
.../.../...X1		
100- KASA	400	
341- ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI		400
<hr/>		
.../.../...X1		
150- İLK MADDE VE MALZEME	350	
100- KASA		350
<hr/>		
.../.../...X1		
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	400	
0 İlk madde ve mlz.,gid.	300	
1 İşçi ücret ve giderleri	100	
150- İLK MADDE VE MALZEME		300
100- KASA		100
<hr/>		
.../.../...X1		
100- KASA	600	
350- YILL.YAY.İNŞ.VE ON.HAK.BED.		600
<hr/>		
31/12/...X1		
170- YILLARA YAY.İNŞ.VE ONARIM MALİYET.	400	
741- HİZM.ÜR.MALİY.YANSITMA		400
<hr/>		
31/12/...X1		
741- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	400	
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		400
0 İlkmadde ve mlz.,gid.	300	
1 İşçi ücret ve gider.	100	
<hr/>		
31/12/...X1		
(*) 341- ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	200	
350- YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ON.HAK.BED.	600	
600- YURTIÇI SATIŞLAR		800
<hr/>		

(*) İlk yıl sonucuyla ilgili hesaplama:

$$\frac{\text{Fiili maliyet}}{\text{Öngörülen maliyet}} = \frac{400}{1.000} = 0.40$$

İhale bedeli X Tamamlama oranı = İlk yıl geliri

$$2.000 \times 0.40 = 800$$

Bu durumda avansın 200 liralık kısmı mahsup edilecektir.

<hr/> 31/12/..X1 <hr/>		
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ	400	
170- YILLARA YAY.İNŞ.VE ON.MA.		400
<hr/> 31/12/..X1 <hr/>		
600- YURTIÇİ SATIŞLAR	800	
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI		800
<hr/> 31/12/..X1 <hr/>		
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI	400	
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ		400
<hr/> 31/12/..X1 <hr/>		
(*) 691- DÖN.KARI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜ.KAR.	160	
470- DÖN.KARİ VER.VE D.Y.Y.KAR.		160
<hr/>		

Yevmiye Kayıtları (İkinci yıl) :

<hr/>		
.../.../...X2 <hr/>		
150- İLK MADDE VE MALZEME	200	
100- KASA		200
<hr/>		
.../.../...X2 <hr/>		
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	500	
<i>0 İlk madde ve malzeme</i>	250	
<i>1 İşçi ücret ve giderleri</i>	<u>250</u>	
100- KASA		250
150- İLK MADDE VE MALZEME		250
<hr/>		
.../.../...X2 <hr/>		
100- KASA	700	
350- YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAK. BEDEL.		700
<hr/>		
31/12/...X2 <hr/>		
170- YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. MALİYET.	500	
741- HİZMET ÜRETİM MAL. YANSIT.		500
<hr/>		
31/12/...X2 <hr/>		
741- HİZMET ÜRET. MAL. YANSITMA	500	
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		500
<i>0 İlk madde ve malzeme</i>	250	
<i>1 İşçi ücret ve giderleri</i>	<u>250</u>	
<hr/>		
31/12/...X2 <hr/>		
(**) 182- ONAYLANACAK HAKEDİŞLER	25	
341- ALINAN HAKEDİŞ AVANSLARI	200	
350- YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. HAK. BEDEL.	700	
600- YURTIÇI SATIŞLAR		925
<hr/>		

(*) İlk yıl vergi öncesi kar olarak hesaplanan 400 liranın % 40'ı

(**) İkinci yıl sonucuyla ilgili hesaplama :

$$\text{Fiili maliyet} = \frac{900}{1.200} = 0.75$$

$$\text{Öngörülen maliyet} = 1.200$$

(Fiyat artışı dahil ihale bedeli X Tamamlama oranı) – İlk yıl geliri = İkinci yıl geliri

$$(2.300 \times 0.75 = 1.725) - 800 = 925$$

<hr/>		
31/12/..X2		
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ	500	
170- YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ON.MA.		500
<hr/>		
31/12/..X2		
600- YURTIÇİ SATIŞLAR	925	
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI		925
<hr/>		
31/12/..X2		
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI	500	
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ		500
<hr/>		
31/12/..X2		
(*) 691- DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS.YÜK.KAR.	170	
470- DÖN.KARI VER.VE DİĞ. YAS.Y. K.		170
<hr/>		

Yevmiye Kayıtları (Üçüncü yıl) :

<hr/> .../.../...X3 <hr/>		
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	300	
1 İşçi ücret ve giderleri <u>300</u>		
100- KASA		300
<hr/> .../.../...X3 <hr/>		
100- KASA	600	
350- YIL.YAY.İNŞ. VE ON. HAK. BED.		600
<hr/> 31/12/...X3 <hr/>		
170- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİY.	300	
741- HİZMET ÜRETİM MALİY. YANSIT.		300
<hr/> 31/12/...X3 <hr/>		
741- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	300	
740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		300
1 İşçi ücret ve giderleri <u>300</u>		
<hr/> 31/12/...X3 <hr/>		
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ	300	
170- YILLARA YAY. İNŞ. VE ON. MAL.		300
<hr/> 31/12/...X3 <hr/>		
350- YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAK. BED.	600	
182- ONAYLANACAK HAKEDİŞLER		25
(**) 600- YURTIÇİ SATIŞLAR		575
<hr/>		

(*) İkinci yıl vergi öncesi kar olarak hesaplanan 425 liranın % 40'ı.

() Geçici kabulün yapıldığı X3 yılı sonucuyla ilgili hesaplama :**

(Fiyat artışı dahil ihale bedeli X Tamamlama oranı) – Önceki yıllar gelirleri = Son yıl geliri

$$(2.300 \times 1.00) \quad - \quad 1.725 \quad = \quad 575$$

<hr/> 31/12/..X3 <hr/>		
600- YURTIÇİ SATIŞLAR	575	
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI		575
<hr/> 31/12/..X3 <hr/>		
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI	300	
622- SATILAN HİZMET MALİYETİ		300
<hr/> 31/12/..X3 <hr/>		
(*) 691- DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS.YÜK.KARŞ.	110	
470- DÖN.KARI VER.VE DİĞ.Y.YÜK.KAR.		110
<hr/> 31/12/..X3 <hr/>		
(**) 470- DÖNEM KARI VER. VE DİĞ. YAS. YÜK .KAR	440	
370- DÖN.KARI VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.K.		440
<hr/>		

Yukarıdaki örnekte yer alan inşaat taahhüt işi için uygulanan " Tamamlanma Yüzdesi " yöntemi , üç yılda bitirilen işin her döneme ait sonuçlarının dönemsellik kavramına uygun biçimde hesaplanarak kayıtlarda izlenebileceğini göstermektedir. Örnekte yer alan ve tekdüzen hesap planına eklenmesini önerdiğimiz hesaplara bakıldığında, ilk yıl işletmenin hakettiğini (dönem geliri) aşan tahsilatının bilançoda "341-Alınan Hakediş Avansları" hesabında işverene olan 200 liralık borç olarak görüleceği anlaşılmaktadır. Buna karşılık ikinci yıl işletme aldıklarından 25 lira fazlasını hakettiğinden bu tutar aktifde "182- Onaylanacak Hakedişler " hesabında görülmektedir. Yapılan son kayda gelince; inşaat işlerinin birden çok yılı kapsama özelliği taşımaları işletmelerin ödeme konusu olabilecek vergilerini her dönem hesaplayıp uzun vadeli borçları arasında göstermelerini gerektirmektedir. İşin tamamlandığı dönem stopaj konusu vergilerin toplandığı 295 kodlu hesapta birikmiş peşin ödenen vergilerin 193 kodlu hesaba aktarılmasıyla birlikte 470 kodlu hesap kalanı da 370 kodlu hesaba taşınmak durumundadır.

(*) Geçici kabul yılı vergi öncesi kar olarak hesaplanan 275 liranın % 40'ı.

(**) Ertesi yıl ödeme konusu olacağından kısa vadeli yabancı kaynaklar grubuna aktarılan taahhüt işi kazancının toplam vergisi..