

İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış

Ali İhsan AKGÜN*

ÖZET

İnşaat sözleşmelerinin finansal tablolara yansıtılması, Türk Vergi Mevzuatında, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde (US GAAP) farklı şekillerde olmaktadır. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'na ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre tamamlanmış sözleşme yöntemine göre yapılmaktadır. TMS'nda ise, işin tamamlanma oranını dikkate alarak inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetler ile ilgili finansal tablo kullanıcılarına işletme hakkında daha doğru bilgiler sunmayı amaçlanmıştır. US GAAP da, hasılat tutarının tahsil edilmesinde önemli belirsizlikler olduğu durumlarda maliyeti kurtarma yöntemi uygulanmaktadır. Bu çalışmada, inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulmasına ilişkin sözü edilen bu yöntemlerin karşılaştırması, İMKB'de hisse senetleri işlem gören şirket örneği bağlamında ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sözleşmeleri, Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi, Maliyeti Kurtarma Yöntemi.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49.

An Examination On The Methods Used In The Presentation Of Construction Contracts In Financial Reports

ABSTRACT

Construction contracts are reflected to financial reports differently in Turkish Tax Legislation, Turkish Accounting Standards (TAS) and United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). Accounting and reporting construction contracts are made in accordance with completed contract method according to Revenue Tax Code (RTC) and General Communiqué on Accounting System (GCAS). Considering the completion rate of work, TAS, however, aims to provide more accurate knowledge about businesses to financial report users regarding revenues and costs of construction contracts. US GAAP applies cost recovery method when there are important uncertainties about obtaining remittances. This study compares these aforementioned methods regarding the presentation of construction contracts in financial reports within the context of a business sample whose stocks are traded in Istanbul Stock Exchange.

Keywords: Construction Contracts, Completed-contract Method, Percentage-of-completion Method, Cost Recovery Method.

Jel Classification: M40, M41, M49.

* Yrd. Doç.Dr. Ali İhsan Akgün, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi İşletme Fakültesi, e-mail: aliihsan_akgun@hotmail.com

1. GİRİŞ

Türk Vergi Mevzuatında, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan kazancın işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi ve vergilendirilmesinin de ilgili hesap döneminde ortaya çıkması, finansal bilgi kullanıcılarının doğru bilgi edinmesini güçleştirmektedir. Bunun yanı sıra, çoğu ülke tarafından bu yöntem terk edilmekte ve yerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nca (IFRS) da kabul gören tamamlanma yüzdesi yöntemine bırakılmaktadır. IFRS'nin kabul ettiği tamamlanma yüzdesi yönteminde, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin tamamlanma oranına göre gelir ve maliyetlerin gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılması yapılmaktadır. US GAAP'a göre de inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda raporlanması, maliyeti kurtarma yöntemi ile yapılmaktadır. Bu yöntem ise, kümülatif nakit tahsilatı kümülatif maliyete eşit olduğu döneme kadar gelir tablosunda inşaat maliyeti ile aynı tutarda hasılat raporlanması yapılmasını öngörmektedir. Kümülatif nakit tahsilatı, kümülatif maliyeti geçtiği tarihten sonra ise yapılan nakit tahsilatlarının tamamı ilgili dönemde kâr olarak finansal tablolara yansıtılır.

Çalışmada, TMS 11 kapsamındaki sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine yönelik kullanılan yöntemler tanıtılmıştır. Çalışmada TMS kapsamında inşaat sözleşmelerinin tanımı üzerinde durulduktan sonra, konu ile ilgili literatür araştırmasına yer verilmiştir. Ayrıca çalışmada, inşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulması ve bu sunuluştaki kullanılan yöntemler örnekle açıklanmıştır.

2. TMS KAPSAMINDAKİ İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN FİNANSAL TABLOLARDAN SUNULMASINA İLİŞKİN YÖNTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Literatür Araştırması

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardında ele alınmıştır. Bonham vd., (2008), bu standardın sözleşme yapan yüklenicinin finansal tablolarına yansıyan inşaat sözleşmelerinin muhasebesine uygulanacağını belirtmişlerdir. Sayarı (2002), standardın en önemli özelliğinin, 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 dönemin gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan bir yöntem olmasına işaret etmiştir.

Melville (2008), inşaat sözleşmelerini, proje yöneticileri ve mimarlarının hizmetlerine ilişkin sözleşmeler gibi varlıkların inşası ile doğrudan ilgili olan hizmetlerin kiralanmasına özgü sözleşmeler ve varlıkların yıkım veya restorasyonu sonrasındaki çevresel düzenlemelere yönelik sözleşmeler olarak tanımlamıştır. Bir başka tanımlamada Mackenzie vd. (2011) tarafından yapılmıştır. Bu tanımlamada inşaat sözleşmeleri; tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili olan varlıkların yapımı ve varlıkların kombinasyonuna ilişkin özel sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır. TMS 11

standardında inşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmeleri olarak iki türlü sınıflandırılmıştır.

Sabit fiyatlı sözleşme; belli şartlarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan ve yüklenicinin sabit sözleşme fiyatını veya üretim birimi başına sabit birim fiyatını kabul ettiği bir inşaat sözleşmesidir (Bonham vd., 2008: 1712). Maliyet artı kâr sözleşmeleri ise, yükleniciye tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin belli bir yüzdesi tutar eklenerek ödeme yapılmasıdır (Alexander vd., 2009: 373).

Ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde inşaat sözleşmeleri konusunda birçok çalışma yapılmakla birlikte, çalışmada sadece inşaat sözleşmelerinin muhasebe ve raporlanmasında kullanılan yöntemler ile ilgili olanlar çalışmamıza esas teşkil ettiğinden özellikle finansal tablolarda sunulmasına yönelik olanların bazıları üzerinde durulacaktır.

Göğüş (2006) çalışmasında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemini incelemiştir. Çalışmada söz konusu yöntemler incelenerek aralarındaki farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada iki yöntemin bir örnek üzerinde uygulanması neticesinde ortaya çıkan dönem sonuçları karşılaştırılmış ve önemli farklar olduğu tespit edilmiştir.

Dobler (2008) çalışmasında, IFRS kapsamındaki inşaat sözleşmelerinin finansal raporlanmasında gelirlerin onayına IASB ve FASB proje önerilerinin etkisini değerlendirmiştir.

Yılmaz (2009) çalışmasında, TMS 11'in uygulanmasıyla birlikte inşaat işletmeleri, vergisel amaçlı olarak tamamlanmış sözleşme yöntemini takip ederken, finansal raporları için tamamlanma yüzdesi yöntemini takip etmeye başlayacaklarını ele almıştır. Çalışmada, söz konusu bu yöntem ile gelirin ve giderin raporlanmasında dönemselilik ilkesine daha uygun bir sunum ortaya çıkacağı sonucuna varılmıştır.

Dylag and Kucharczyk (2011) çalışmalarında, IAS 11 kapsamındaki inşaat sözleşmelerinin gelir ve maliyetlerine tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanarak IAS 18 Gelirler Standardına göre sözleşme gelirlerinin finansal tablolarda yansıtılmasını incelemiştir. Çalışmaları, sözleşme gelir ve maliyetlerinin belirlenmesinde IFRS'nin etkisi ve Polanya muhasebe standartlarıyla karşılaştırmayı amaç edinmiştir.

Şengür (2012) çalışmasında, inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda; maliyeti kurtarma yöntemi çerçevesinde inşaat işletmelerinde yapılabilecek muhasebe kayıtları için öneri geliştirmiştir. Ayrıca, çalışmada önerilen muhasebe kayıtlarının finansal raporlara etkisinin belirlenmesi ve maliyeti kurtarma yönteminin tamamlanma yüzdesi yöntemi ile tamamlanmış taahhüt yönteminden farklarının açıklanmasına yer vermiştir.

2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunulması

İnşaat sözleşmelerinin finansal tablolarda sunulmasının esası, inşaat sözleşmelerine ait gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması ve raporlanmasıdır. TMS 11 standardında sözleşme geliri; sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenlerden olduğu belirtilmiştir.

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinin esasını, sözleşme gelirlerinin dönemlerinin belirlenmesi kapsar (Mackenzie vd., 2011: 281). Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde gelir, sözleşmenin tamamlanmasından ziyade yapılmakta olan işler olarak adlandırılır (Bragg, 2010: 99). Standartta sözleşme maliyetleri ise; belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır (TMS 11.16).

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler; inşaatta kullanılan malzeme maliyetleri gibi direkt sözleşme maliyetlerini, sigorta gibi genel sözleşme maliyetlerini, gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatta 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 taleplerini kapsamaktadır (Bonham vd., 2008: 1714; Mackenzie vd., 2011: 285).

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler de; sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve inşaat genel giderlerinden oluşmaktadır. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler ise; 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 teçizat amortismanını kapsamaktadır.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri kapsar. Bununla birlikte, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de o sözleşme maliyetleri kapsamına alınır. Ancak, sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaaat ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Söz konusu yöntemin kapsamı ve uygulaması yöntemler kısmında ele alınacaktır.

2.3. İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna İlişkin Kullanılan Yöntemler

Muhasebe alanında uluslararası boyutta en çok kabul gören ve tek otorite kabul edilen IASB, inşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenleme olan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe adı ile Mart 1979'da Standart yayınlanmış ve komite daha sonra bu standardı yeniden gözden geçirerek Aralık 1993'de IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri olarak yeniden yayınlamıştır (Ağca, 2007: 238). IASB'nın IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile ilgili yayınladığı önceki versiyonu, işletmelerin yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin alternatif muhasebe yöntemlerinde ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında hem tamamlanmış sözleşme ve hem de kısmi tamamlanma yüzdesi yöntemlerinden herhangi birinin seçimini tercihe bırakmıştır (Epstein ve Jermakowicz, 2008: 231). Ancak, tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını, sözleşmenin kısa vadeli olması halinde veya tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılmasına uygun şartların oluşmadığı durumlarda ve gelecekle ilgili maliyet ve gelirlerle ilgili tahminlerin sağlıklı yapılmaması şartına bağlamıştır (Erşen, 2010: 62).

1993 yılında yayınlanan IAS 11 İnşaat Sözleşmeleri ise, gelir ve maliyetlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve sözleşmenin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilememesinde bile tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir (Mirza vd., 2008: 70). Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, IFRS ve TMS'nın kabul ettiği gelir ve maliyetlerin finansal tablolara aktarılması için uygulanan yöntem tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Bunların dışında, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda maliyeti kurtarma yöntemi kullanılmaktadır.

2.3.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir (Adrian ve Adrian, 2006: 52). Bu yöntemde, kümülatif maliyetler ilgili hak edişleri aştığında aşan kısım bir dönen varlık grubunda stoklar hesabında izlenirken, hak edişlerin ilgili maliyetleri aşması halinde fark cari yükümlülük olarak finansal tablolarda sunulmaktadır (Bragg, 2010: 101). Tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine

ait gelir ve maliyetler için bitiminde finansal tablolara yansıtıldığı için, işletmeler iş tamamlanana kadar oluşan kârların gelir vergisini erteleme imkanına sahiptir. Ancak, müteahhitler, inşaat gelirlerine ait nakdi harcayabilirler ve işin tamamlanma yılında gelir vergisini ödemek için yeterli fondan yoksun kalabilirler (Kavacık, 2008: 22-23).

Tamamlanmış sözleşme yönteminin özelliği, geliri sadece inşaat sözleşmesi tamamlandığında yada iş bitiminde finansal tablolara yansıtmasıdır. Bu yöntem, gelirin ve maliyetin işin tamamı sonuçlanıncaya kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir cari yükümlülük, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir cari varlık olarak muhasebe kayıtlarında gösterilmesi ve bilançoda sunulması ile ilişkilidir (Bragg, 2010: 101). Tamamlanmış sözleşme yönteminde, şirket yıllara yaygın inşaat taahhütlerine ait maliyetleri ve hakedişleri fatura etmeleri taahhüt tamamlanıncaya kadar biriktirdiğinden, söz konusu faturalara ait muhasebe işlemleri bilanço hesaplarına yansıtılıp, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ise yevmiye kaydı yapılamamaktadır. Ancak, inşaat taahhüt işi tamamlanınca ve taahhüdü yaptıran tarafından iş bitimi kabul edildiğinde, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ilgili maliyet ve gelirler yansıtılır.

Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılamadığından, kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla, inşaatın veya taahhüdün tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hasılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır (Gürbüz vd., 2006: 121). Bu yöntem, faaliyet sonucunun inşaat taahhüt işinin tamamlanmasından sonra belirlenmesine imkan verdiği için, faaliyetin devam ettiği dönemlerde kâr veya zararın kesin olarak ölçülememesine yol açmaktadır.

Bu yöntem özellikle, taahhüt işi sürdüğü dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu ise, dönemin başında fazla vergi vermeyi önlediği ve somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntem olmaktadır. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilememesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermesi gibi nedenlerle eleştirilmektedir (Örten vd., 2009: 127). Tamamlanmış sözleşme yöntemi, inşaat sözleşmesine ilişkin finansal raporlamanın ilgili dönemdeki sonucunu göstermemesi ve dönemler arasındaki finansal bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasında önemli tutarsızlıklara sebep olması nedeniyle muhasebenin temel ilkelerine aykırılık söz konusu oluşturmaktadır.

Örnek: İMKB'ye kayıtlı olan ALK İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi, 31 Aralık 2004 tarihinde sona eren hesap dönemi ile ilgili konsolide finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) öngördüğü tebliğler ile MSUGT çerçevesinde hazırlamıştır. Şirket, IFRS'ye geçiş öncesinde yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili maliyet ve gelirlerini tamamlanmış sözleşme yöntemine göre konsolide finansal tablolarına yansitmaktadır. Tablo

1’de ALK İnşaat ve Sanayi Anonim Şirketi’nin IFRS öncesi bilanço kalemleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 1: ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş. 31 Aralık 2004 Yılları Özet Bilançoları (TL)

Bilanço Kalemleri	Cari Dönem Bağımsız Denetimden Geçmiş
1. DÖNEN VARLIKLAR	
G) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	793.819.265
2. DURAN VARLIKLAR	
G)YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ	-
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	
1. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
F) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ	924.124.283
2. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
G) YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ	-
PASİF TOPLAMI	

ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş.’nin 31 Aralık 2004 yılı bilançosuna göre, kısa vadeli projelerinden gerçekleştirdiği yıllara yaygın inşaat maliyetleri 793.819.265 TL ve yıllara yaygın inşaat hakedişleri ise 924.124.283 TL’dir. Söz konusu işletme, IFRS’ye geçiş öncesi Tekdüzen Hesap Planına göre devam eden kısa ve uzun vadeli projelerine ait yıllara yaygın inşaat maliyetleri ve yıllara yaygın inşaat hakedişlerini tamamlanmış sözleşme yöntemine göre finansal tablolarına aktardığı için işletmenin gelir tablosunda proje maliyetleri ve gelirleri gözükmemektedir.

Tablo 2: ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş.’nin Taahhüdü Altında Devam Eden Kısa Vadeli Projeleri (2004)

İşin Adı	Tamamlanma Yüzdeleri (%)	Sözleşme Bedeli	Yıllara yaygın İnşaat Maliyetleri	Hakediş Bedelleri	Avans Tutarı	İşverenden Olan Alacak Tutarı
A İnşaat ve Taahhüt İş	58	27.753.065	19.721.066	15.959.125	1911742	0
B İnşaat ve Taahhüt İş	0	9.453.602	0	0	-	0
C İnşaat ve Taahhüt İş	92,14	334.313.050	272.858.435	242.147.903	18.643.275	722.661
D İnşaat ve Taahhüt İş	42,24	133.929.000	65.423.071	57.068.242	5909345	913.072
E İnşaat ve Taahhüt İş	32,34	150.626.330	60.424.196	91.336.828	16743768	13.734.731
F İnşaat ve Taahhüt İş	0	130.370.824	0	0	0	0
G İnşaat ve Taahhüt İş	45	32.271.387	18.299.058	22.973.391	2.794.024	2.103.731
H İnşaat ve Taahhüt İş	77,25	438.911.994	213.289.595	343.752.475	308.475	0
I İnşaat ve Taahhüt İş	100	11.680.144	21.967.204	16.328.475	0	135.847

J İnşaat ve Taahhüt İşi	100	24.105.809	31.360.940	35.732.159	0	0
K İnşaat ve Taahhüt İşi	80,57	23.008.097	33.865.181	36.165.080	1854596	1.316
L İnşaat ve Taahhüt İşi	0	1.582.715	0	0	-	0
M İnşaat ve Taahhüt İşi	0	127.093.800	0	0	-	-
N İnşaat ve Taahhüt İşi	11,76	789.360.334	41.751.470	47.345.064	30.445.205	0
O İnşaat ve Taahhüt İşi	14,07	100.818.775	14.859.049	15.315.541	4205224	-
TOPLAM		2.335.278.926	793.819.265	924.124.283	82.815.654	17.611.358

ALK İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş. 2004 yılında IFRS'yi uygulamadığından Tekdüzen Hesap Planının öngördüğü tamamlanmış sözleşme yöntemine göre, söz konusu projelerine ait gelir ve maliyetlerini işin bittiği yılda finansal tablolarına yansıtacaktır. Ancak, işletme I ve J İnşaat ve Taahhüt işlerinin %100'ünü tamamladığından Tablo 2'deki söz konusu projelerine ait maliyetlerini 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında biriktirdiği 53.328.144 TL'yi **622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına** aktaracaktır. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ait hakedişlerini ise **350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında** izlediği 52.060.634 TL'yi de **600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na** yansıtacaktır. İşletmenin söz konusu projelerden elde edeceği gelir ve maliyetlerin Gelir Tablosuna aktarılması Tablo 3'de verildiği gibi olacaktır.

Tablo 3: ALK İnşaat ve Taahhüt Tic.A.Ş.'nin Ayrıntılı Gelir Tablosu

	Cari Dönem
A-BRÜT SATIŞLAR	
1-Yurt İçi Satışlar	52.060.634
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C-NET SATIŞLAR	52.060.634
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	
1-Satılan Hizmet Maliyeti	53.328.144
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	(1.267.510)

2.3.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması, her bilanço döneminde gerçekleşen proje gelirleri ile toplam maliyetlerinin finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir (Greuning, 2009: 214). Dolayısıyla, bir işin sözleşme geliri işin yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilirken, sözleşme maliyetleri ise ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilmesini gerektirir. Ayrıca, bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir

varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve yapılmakta olan işler olarak sınıflandırılır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, genellikle uzun vadeli projelerde işin tamamlanma yüzdesine bağlı olarak geliri finansal tablolara yansıtmak için tercih edilen bir yöntemdir (Adrian ve Adrian, 2006: 48). Bu yöntemde, inşaat işinin tamamlanmasına bakılmaksızın, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılarak, dönemsel maliyetler ile tamamlanan işle orantılı gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun raporlanması sağlanmış olur (Alagöz, 2009: 3).

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır. Dolayısıyla bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma aşamalarına uygun şekilde kârın finansal tablolara alınması ve kâr veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamaktadır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat sözleşmelerinin taraflarca kabul edilmesi ve şartlarının sağlanması, sözleşmedeki mal ve hizmetlerin dava edilebilir hakları kapsamı, satıcının sözleşmedeki yükümlülüklerden tatmin elde etmeyi beklemesi ve sözleşmeyi yüklenenin de sözleşme yükümlülüklerinden bir performans elde etmesi durumunda tercih edilmektedir (Epstein ve Mirza, 2006: 195).

Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında kullanılan performans değerlendirme yöntemleri, girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılara dayalı değerlendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılırken, çıktılara dayalı değerlendirme ise, sonuçlara dayalı olarak yapılmaktadır. Bu yöntemlerden yaygın kullanılan değerlendirme yöntemi, maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesidir (Yılmaz, 2009: 11).

Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi, iş bitimine kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler ile tamamlanmaya yönelik tahmini maliyetlere bölünmesi sonucu hesaplanır.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{\text{İş Bitimine Kadar Gerçekleşen Maliyetler}}{\text{Toplam Maliyetler+Tamamlanmaya Yönelik Tahmini Maliyetler}}$$

Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre cari dönem gelirinin hesaplanması aşağıdaki gibi belirlenmektedir:

Cari Dönem Geliri= Tamamlanma Yüzdesi x Sözleşme Bedeli - Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Gelir

Yukarıdaki formül biraz değiştirilecek olursa, cari dönemin brüt kârını da aşağıdaki gibi hesaplamak mümkündür (Mackenzie vd., 2011: 291):

Cari Dönem Brüt Kârı = Tamamlanma Yüzdesi x Tahmini Toplam Brüt Kâr-Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Brüt Kâr

Örnek: Çalışmada, İMKB'ye kayıtlı şirketlerde 2005 yılından itibaren IFRS'lere geçiş ile birlikte yıllara yaygın inşaat işleri ile ilgili maliyet ve gelirlerini tamamlanma yüzdesine göre finansal tablolarına aktarması ele alınmıştır. ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin IFRS'ye geçiş öncesi 31 Aralık 2004 yılı bilançosundaki verilerini IFRS kapsamında İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre düzeltirsek, işletmenin alıcılardan alacak ve yükümlülük tutarları Tablo 4'de olduğu gibi hesaplanmıştır. Söz konusu hesaplamalarda, tamamlanma yüzdesine göre işletmenin geliri, projeye ait sözleşme bedellerinin işin tamamlanma yüzdesi ile çarpılması sonucu bulunan tutarı göstermektedir. Ayrıca, devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar, finansal tablolara yansıtılacak gelirin gerçekleşen hak ediş bedellerinin ne kadar üzerinde olduğunu; devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri ise gerçekleşen hakediş bedellerinin finansal tablolara yansıtılacak gelirin ne kadar üzerinde olduğunu ifade etmektedir. Tablo 4'e göre işletme, IFRS sonrası yıllara yaygın inşaat hakedişlerine ait 924.124.283 TL'yi gelir tablosu hesaplarından satış gelirleri hesabına ve 793.819.265 TL'lik yıllara yaygın inşaat onarım maliyetlerini de hizmet üretim maliyetlerine aktaracaktır. Söz konusu hesaplamalar kapsamında, 111.509.505 TL devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklara, 91.297.608 TL'yi ise devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedellerine yansıtacaktır.

Tablo 4: ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Projelerine Ait Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Projenin Adı	Sözleşme Bedeli (1)	Tamamlanma Yüzdesi (2)	Tamamlanma Yüzdesine Göre Dönem Geliri (3)	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri (4)	Hakediş Bedelleri (5)	İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (6)	İnşaat Sözleş. Hakediş Bedelleri (7)
A İnşaat ve Taahhüt İşi	27.753.065	58	16.096.778	19.721.066	15.959.125	137.653	
B İnşaat ve Taahhüt İşi	9.453.602	0	-	0	0	0	0
C İnşaat ve Taahhüt İşi	334.313.050	92,14	308.036.044	272.858.435	242.147.903	65.888.141	
D İnşaat ve Taahhüt İşi	133.929.000	42,24	56.571.610	65.423.071	57.068.242		496.632
E İnşaat ve Taahhüt İşi	150.626.330	32,34	48.712.555	60.424.196	91.336.828		42.624.273
F İnşaat ve Taahhüt İşi	130.370.824	0	-	0	0	0	0
G İnşaat ve Taahhüt İşi	32.271.387	45	14.522.124	18.299.058	22.973.391		8.451.267
H İnşaat ve Taahhüt İşi	438.911.994	77,25	339.059.515	213.289.595	343.752.475		4.692.960
I İnşaat ve Taahhüt İşi	11.680.144	100	11.680.144	21.967.204	16.328.475		4.648.331
J İnşaat ve Taahhüt İşi	24.105.809	100	24.105.809	31.360.940	35.732.159		11.626.350
K İnşaat ve Taahhüt İşi	23.008.097	80,57	18.537.624	33.865.181	36.165.080		17.627.456
L İnşaat ve Taahhüt İşi	1.582.715	0	-	0	0	0	0
M İnşaat ve Taahhüt İşi	127.093.800	0	-	0	0		0
N İnşaat ve Taahhüt İşi	789.360.334	11,76	92.828.775	41.751.470	47.345.064	45.483.711	
O İnşaat ve Taahhüt İşi	100.818.775	14,07	14.185.202	14.859.049	15.315.541		1.130.339
TOPLAM	2.335.278.926		944.336.180	793.819.265	924.124.283	111.509.505	91.297.608

Söz konusu hesaplamalar kapsamında, işletmenin devam eden inşaat sözleşmelerinden alacakları ve devam eden inşaat sözleşmelerine ilişkin hakediş bedelleri IFRS sonrası bilançosunda aşağıdaki gibi gözükecektir.

Tablo 5: ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş. 31 Aralık 2004 Tarihli Özet Konsolide Bilanço

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)	Dipnot Referansları	31.Ara.2004
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar	12	111.509.505
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri	12	91.297.608

Tablo 5' e göre, işletmenin yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat hakedişlerine uygulanan tamamlanma yüzdesi yöntemi sayesinde, işletmenin

aktif ve pasif hesaplarında azalışa neden olmuştur. Tablo 2'deki verilere göre işletmenin IFRS öncesi bilançosunda, dönen varlıklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri 793.819.265 TL kısa vadeli devam eden projelerine ilişkin cari aktifi varken, IFRS sonraki bilançosunda 111.509.505 TL'ye düşmüştür. Ayrıca, işletmenin IFRS öncesi bilançosunda, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki yıllara yaygın inşaat onarım hakedişleri 924.124.283 TL kısa vadeli devam eden projelerine ilişkin cari yükümlülüğü varken, IFRS sonraki bilançosunda 91.297.608 TL'ye düşmüştür. İşletmenin Öz kaynaklarında ise, hakediş bedelleri ile inşaat onarım maliyetleri arasındaki fark olan $924.124.283 - 793.819.265 = 130.305.018$ TL artış olduğu gözlenmektedir.

2.3.3. Maliyeti Kurtarma Yöntemi

Maliyeti kurtarma yönteminde, uzun vadeli inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan inşaat maliyeti ve elde edilen hakediş gelirlerinin raporlanması tamamlanma yüzdesi yönteminde olduğu gibi yapılmaktadır. Her iki yöntemde de, mevcut dönemde beklenen sözleşme zararlarını finansal tablolarda görme imkanı söz konusudur (Kiesko vd., 2011: 974). Aralarındaki belirgin fark ise, kümülatif nakit tahsilat tutarı kümülatif maliyet tutarına eşit oluncaya kadar, tahakkuk ettirilecek olan gelir tutarının o yıl içerisinde katlanılan maliyet tutarına eşit olması ve böylece kâr raporlamasının ertelenmesidir.

Maliyeti kurtarma yöntemi, satıcının alacaklarını uygun olarak değerlendirememesinin önemli olması ya da malı satan şirketin satılan mal maliyetini tahsil edecek olması, ancak bununla birlikte satış bedelinin tamamını tahsil edebileceği konusunda çok önemli belirsizlikler olması durumunda kullanılır. Satıcı tarafından kurtulabilen maliyetler olsa bile, ilave tahsilatların olmasında yüksek şüpheler oluşmuşsa, maliyeti kurtarma yönteminin uygulanması uygun olmaktadır (Williams vd., 2009: 37.17). Maliyeti kurtarma yöntemi, hem gelirlerin hem de satışların maliyetlerinin finansal tablolarda raporlanmasına izin verir, fakat satışların toplam maliyetleri kurtarma maliyetine ulaşınca kadar brüt kâr geciktirilmektedir.

TMS 11 Standardına göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir. Ayrıca, sözleşme maliyetleri oluşturdukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

US GAAP'nde hasılat tutarının tahsil edilmesinde önemli belirsizlikler olduğu durumlarda maliyeti kurtarma yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemde, kümülatif nakit tahsilat tutarının satış maliyetini aştığı yıla kadar gelir tablosunda kâr raporlanmaz, kârın raporlanması ertelenir. Kümülatif nakit tahsilat tutarının satış maliyetini karşıladığı tarihten sonra yapılan tahsilatın tamamı, ilgili dönem gelir tablosunda kâr olarak finansal tablolarda raporlanır (Şengür, 2012: 125-137).

Örnek: ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin verilerine maliyeti kurtarma yöntemini uygularsak aşağıdaki Tablo 6'da gösterilen verileri elde ederiz.

Tablo 6: ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Projelerine Ait Maliyeti Kurtarma Yöntemi

Projenin Adı	Sözleşme Bedeli (1)	T. Yüzdeleri (2)	Tamamlanma Yüzdelerine Göre Dönem Geliri (3)	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri (4)	Hakediş Bedelleri (5)	Nakit Tahsilat (6)	Ertelenmiş Brüt Kâr (7)	Raporlanmamış Alacak (8)
A İnşaat ve Taahhüt İşi	27.753.065	58	16.096.778	19.721.066	15.959.125	1.911.742		137.653
B İnşaat ve Taahhüt İşi	9.453.602	0	-	0	0	-		
C İnşaat ve Taahhüt İşi	334.313.050	92,14	308.036.044	272.858.435	242.147.903	18.643.275	35.177.609	
D İnşaat ve Taahhüt İşi	133.929.000	42,24	56.571.610	65.423.071	57.068.242	5.909.345		
E İnşaat ve Taahhüt İşi	150.626.330	32,34	48.712.555	60.424.196	91.336.828	16.743.768		
F İnşaat ve Taahhüt İşi	130.370.824	0	-	0	0	0		
G İnşaat ve Taahhüt İşi	32.271.387	45	14.522.124	18.299.058	22.973.391	2.794.024		
H İnşaat ve Taahhüt İşi	438.911.994	77,25	339.059.515	213.289.595	343.752.475	308.475	125.769.920	
I İnşaat ve Taahhüt İşi	11.680.144	100	11.680.144	21.967.204	16.328.475	0		
J İnşaat ve Taahhüt İşi	24.105.809	100	24.105.809	31.360.940	35.732.159	0		
K İnşaat ve Taahhüt İşi	23.008.097	80,57	18.537.624	33.865.181	36.165.080	1.854.596		
L İnşaat ve Taahhüt İşi	1.582.715	0	-	0	0	-		
M İnşaat ve Taahhüt İşi	127.093.800	0	-	0	0	-		
N İnşaat ve Taahhüt İşi	789.360.334	11,76	92.828.775	41.751.470	47.345.064	30.445.205	51.077.305	45.483.711
O İnşaat ve Taahhüt İşi	100.818.775	14,07	14.185.202	14.859.049	15.315.541	4.205.224		
TOPLAM	2.335.278.926		944.336.180	793.819.265	924.124.283	82.815.654	212.024.835	45.621.364

Tablo 6'ya göre, işin tamamlanma oranı ve toplam sözleşme bedeli çarpıldığında 2004 yılında tamamlanan inşaat işleri için hak edilen gelir tutarının 944.336.180 TL olduğu hesaplanmıştır. Ancak, maliyeti kurtarma yönteminde 2004 yılında tahakkuk ettirilecek olan gelir, o dönem içerisinde katlanılan maliyet tutarına eşit olmalıdır. Böylece, 2004 yılında hakedilmiş olan 944.336.180 TL'lik hasılatın 793.819.265 TL'lik kısmı gelir olarak tahakkuk ettirilirken, 212.024.835 TL'lik kısmı için 125 Ertelenmiş Brüt Kâr Hesabına yansıtılır. Tamamlanma oranına göre belirlenen hasılat 944.336.180 TL tutarı, dönem içinde kesilen hakediş faturaları toplamından olan 924.124.283 TL'den daha fazla olduğu için aradaki fark faturalandırılmamış bir alacak olarak bilançonun varlıklar kısmında yer alacaktır.

Sonuç olarak, bu yöntemde kümülatif nakit tahsilatı kümülatif maliyete eşit olana kadar gelir tablosunda maliyet tutarı kadar hasılat raporlaması yapılmakta, kârın raporlanması ise ertelenmektedir. Maliyetin tamamının tahsil edildiği tarihten sonra yapılan tahsilatların tamamı ilgili dönem gelir tablosunda kâr olarak raporlanmaktadır. Örnekte, 2004 yıllarında

kümülatif nakit tahsilatı kümülatif maliyetten düşük olduğu için, maliyet tutarı kadar gelir tahakkuk ettirilmiş ve gelir tablolarında kâr raporlanmamıştır.

2.4. İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna İlişkin Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırılması

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması için kullanılan yöntemlerden tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki bazı farklılıklar bulunmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminin temel avantajı, maliyet ve gelirler için tamamlanma anına kadar bilanço hesaplarında izlenmekte ve işin tamamlanmasından sonra bilanço hesaplarında biriken tutarların sonuç hesaplarına yansıtılmasına dayanmasıdır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise birden fazla dönemde tamamlanacak inşaat işine ait maliyet ve gelirlerin işin tamamlanması beklenmeden ilgili döneme ait tutarların sonuç hesaplarına yansıtılması ve performans dışı çalışmayı esas almayı benimsemesidir (Bragg, 2010: 102).

Tamamlanmış sözleşme yönteminde muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesine uyulmakta, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise dönemsellik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde amaç vergiye tabi kazancın belirlenmesi iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde amaç ticari kârın doğru bir şekilde tespit edilmesidir. Bu nedenle, tamamlanmış sözleşme yöntemi vergi kanunlarınca tercih edilen uygulama, tamamlanma yüzdesi yöntemi ise TFRS ve TMS'lerce tercih edilen uygulamadır (Goğuş, 2006: 82).

Tamamlanmış sözleşme yönteminin sakıncası, sözleşmenin sonuçlanması durumunda finansal tablolarda biriken aşırı gelirin raporlanmasına yer vermesidir. Söz konusu iki yöntem, belli koşullarda alternatif yöntem olarak birbirleri yerlerine kullanılamazlar. Genelde, uzun vadeli sözleşmelerin tamamlanma sürecinde, tamamlanma yüzdesi yöntemi tercih edilirken, bir varlığın mahiyeti itibariyle arz ettiği tehlike ya da varlığa özgü güvendedeki eksiklik olması durumunda tamamlanmış sözleşme yöntemi tercih edilmektedir. Ayrıca, tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısmen kısa vadeli sözleşmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtmayı benimsemektedir (Bragg, 2010: 102).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme dönemi boyunca satıcının performansı hakkında bilgi sağlanırken, tamamlanmış sözleşme yönteminde ise sözleşme tamamlandığında tüm kâr raporlanmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşmenin zamanına bağlı olarak mevcut performans finansal tablolara yansıtılırken, tamamlanmış sözleşme yönteminde ise kısmen yansıtılır. Ancak, sözleşmenin vadesinin uzunluğu kısaldıkça, bu iki yöntem arasındaki muhasebe farklılığı da azalmaktadır. Böylece işletmeler, tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme gelirlerinin muhasebeye yansıtılmasında önemli farklılıklar olmadığı için kısa vadeli sözleşmeler de tamamlanmış sözleşme yöntemini kullanmaktadırlar (Stickney vd., 2010: 340). Dolayısıyla, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanan raporlar, finansal raporlamanın analizi ve yorumlanması aşamasında bilgi

kullanıcılarının doğru bilgilere ulaşmasını engellerken, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hazırlanan finansal tablolarda bu eksiklikler giderilmektedir.

Her iki yöntemde toplam bazda gerçekleşen kâr rakamlarında bir değişiklik söz konusu değildir. Toplam gerçekleşen kârın değişmemesine karşın, tamamlanmış sözleşme yönteminde toplam gerçekleşen kârın tamamını işin bittiği yılda tanımakta buna rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemi işin ilerlemesine göre toplam kârın belli kısmını işin devam ettiği yıllarda da tanımaktadır (Erden, 1997: 37). Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde faaliyet sonuçlarının genellikle zarar veya düşük düzeyde kârla sonuçlanması nedeniyle ortaklara kâr payı dağıtımını konusunda güçlükler ortaya çıkartırken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise faaliyet sonucunun dönemsel olarak belirlenebildiğinden, kâr dağıtım kararları sağlıklı faaliyet sonucu bilgilerine dayanmasını sağlamaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde gelirin ait olduğu hesap dönemi ile sonuç hesaplarına aktarıldığı hesap döneminin farklı dönemler olarak ortaya çıkması uyumsuzluklara neden olmaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise bu uyumsuzluklar ortadan kalkmakta ve finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının anlamlılığı artmaktadır (Alagöz, 2009: 4-5).

Bir çok ülke tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemlerini belli koşullarda aynı derecede kabul etmemelerine rağmen, GAAP her iki metodun birlikte uygulanmasını uygun olarak kabul etmiştir. Bu konuda IFRS ile uyumlu olmamasına karşın her iki yöntemin öncüsü olarak, ABD, Kanada ve Japonya'da yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanabilmekte, ancak İngiltere, Avustralya, Çin ve Yeni Zelanda ülkelerinde muhasebe standartlarında, tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmiştir. Ayrıca, Almanya'da ise izin verilen tek yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemi olarak kullanılmaktadır (Epstein ve Jermakowicz, 2008: 231).

Maliyeti kurtarma yönteminde ise kümülatif nakit tahsilatı, kümülatif maliyete eşit olduğu döneme kadar gelir tablosunda inşaat maliyeti ile aynı tutarda hasılat raporlaması yapılır. Böylece, gelir tablosunda herhangi bir kâr raporlaması yapılmaz. Kümülatif nakit tahsilatı, kümülatif maliyeti geçtiği tarihten sonra yapılan nakit tahsilatlarının tamamı ilgili dönemde kâr olarak raporlanır. Bu yöntemde hasılatın bir kısmı yıllar itibari ile tahakkuk ettirilirken, kârın raporlanması ertelenmektedir. İnşaat sözleşmesi için katlanılmış olan maliyetler ise gerçekleştikleri yıl gelir tablosunda gider olarak raporlanır. Maliyeti kurtarma yöntemi, tamamlanmış taahhüt yöntemi gibi gelir giderlerin gelir tablosunda raporlanması için inşaatın tamamlanmasını beklememektedir. Maliyeti kurtarma yönteminin tamamlanmış taahhüt yöntemine göre avantajı her dönem gelir ve gider raporlayarak finansal tablo kullanıcılarına işletme faaliyetleri hakkında bilgi sunmasıdır (Şengür, 2012: 148-149). Sonuç olarak, üç yöntem arasındaki en önemli fark, gelir ve giderlerin tahakkuk etme zamanındaki farklılıktan dolayı finansal tablolardan gelir tablosunda sunulmasında ortaya çıkmasıdır.

ALK İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin verilerini 3 yönteme göre aşağıdaki tabloda 7'de verildiği gibi karşılaştırabiliriz.

Tablo 7: Üç Yönteme Göre Hazırlanmış Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

YÖNTEMLER	Gelirler	Giderler	Brüt Kâr
Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi	52.060.634	53.328.144	(1.267.510)
Tamamlanma Yüzdesine Yöntemi	924.124.283	793.819.265	130.305.018
Maliyeti Kurtarma Yöntemi	793.819.265	793.819.265	0

3. SONUÇ

İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerin finansal tablolarda sunulmasına yönelik olarak, uygulamada farklı yöntemler bulunmaktadır. Bunlardan Türk Vergi Mevzuatının öngördüğü tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelirler ile maliyetlerin işletmenin temel finansal tablolarından gelir tablosuna aktarılması konusu, işin tamamen tamamlandığı hesap döneminde yapılmaktadır. Buna karşılık TMS'da ise, inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma oranı esas alınarak, gelir ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması söz konusudur. Ayrıca, işletmenin alacaklarının tahsil edilmesinde önemli derecede belirsizlik olduğu durumlarda inşaat sözleşmesinden kaynaklanan maliyet ve gelirlerin finansal tablolara yansıtılmasında maliyeti kurtarma yöntemi de kullanılmaktadır.

Çalışmada, İMKB'ye kayıtlı bir inşaat ve taahhüt firmasının, IFRS öncesine ait bilançosu, bilançosuna ait dipnotları ve işletmenin kendi internet sitesinde yayınladığı bağımsız denetim raporundan yararlanılmıştır. İşletmenin 2004 yılı bilançosunda sunulan tamamlanmış sözleşme yöntemine göre hazırlanmış finansal tabloları, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının öngördüğü, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile yeniden hesaplanması durumunda oluşacak farklılıklar ile maliyeti kurtarma yöntemlerine göre oluşturulan gelir ve giderlerinin finansal tablolara yansıtılması açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda, işletmenin 2004 yılına ait taahhüdü altında tamamladığı ve devam ettiği projelerine ait hak ediş ve maliyetlerinin sözü edilen üç yönteme göre finansal tablolarda sunulması ile tamamlanma yüzdesi yöntemine göre işletmenin gelir tablosuna yansıyan brüt kârının en yüksek olduğu, buna karşılık maliyeti kurtarma yönteminde yöntemin özelliği gereği herhangi bir kârın olmadığı görülmektedir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan gelir ve maliyetlerin işin tamamlandığı hesap dönemiyle ilişkilendirilmesi, finansal bilgi kullanıcılarının doğru bilgi edinmesini sınırlandırmaktadır. Ayrıca, maliyeti kurtarma yönteminde de, kümülatif nakit tahsilatı kümülatif maliyete eşit olana kadar gelir tablosunda maliyet tutarı kadar hasılat raporlaması yapılmakta, kârın raporlanması ise ertelendiğinden finansal tablo kullanıcılarının işletmeyi doğru analiz etmeleri mümkün olmamaktadır. Çünkü, inşaat sözleşmesinden kaynaklan maliyet kadar yapılan işle ilgili sonuçların raporlanması,

işletmenin gerçek faaliyet sonucunu yansıtmadığından finansal tabloların sunuluşunu da anlamsızlaştırmaktadır. Ancak, IFRS ve TMS'nin öngördüğü tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri projenin tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, maliyet ve kârın raporlanması yapılır. Böylece, işletmenin sözleşme kapsamındaki ilgili projenin aşaması ve projeye ait ilerleme konusunda finansal tablo kullanıcılarına yararlı bilgi sağlamaktadır.

KAYNAKLAR

- Adrian, J. J.-, D.J. Adrian. (2006). Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing, and Tax, Fourth Edition. Illinois: Stipes Publishing L.L.C.
- Ağca, A. (2007). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler), (Editörler: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları No: 52.
- Alagöz, A. (2009). “TMS 11:İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, Ocak 2009:1-36.
- Alexander, D.- A. Britton- A. Jorissen (2009). International Financial Reporting and Analysis, Fourth Edition, United Kingdom: Cengage Learning.
- Bonham, Mike- Curtis, Matthew- Davies, Mike- Others. (2008). International GAAP 2008: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Bragg, S.M. (2010). Revenue Recognition: Rules and Scenarios, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Dobler, M. (2008). ‘Rethinking revenue recognition – the case of construction contracts under International Financial Reporting Standards’, International Journal of Revenue Management, Vol. 2, No. 1, pp.1-22.
- Dylag, R.- Kucharczyk, M. (2011). “Recognising Revenue From The Construction of Real Estate in Financial Statements of Developers in Poland”, Accounting and Management Information Systems, Vol. 10, No. 1, 2001: 25–42.
- Epstein, B.J.- A.A. Mirza. (2006). IFRS 2006: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Epstein, B.J.- E. K. Jermakowicz. (2008). IFRS 2008: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Erden, S. A. (1997). İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi, 2.Baskı, İsparta: Tuğra Ofset Matbaası.

- Erşen, Z.K. (2010). TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Uygulaması, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Goğuş, E.H.S. (2006). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl: 6, Sayı: 19, Temmuz 2006: 75-86.
- Greuning, H.v.(2009). International Financial Reporting Standards: A Practical Guide, Fifth Edition, Washington: The World Bank.
- Gürbüz, Gökçen- B. A.Akgül- C.Çakıcı. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Yayınları.
- Kavacık, M. (2008).Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kiesko, D.E.- Weygandt, J.J.- Warfield, T.D. (2011). Intermediate Accounting: IFRS Edition, Volume 2, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Mackenzie, B.- A. Lombard- D. Coetsee- T. Njikizana- R. Chamboko- E. Selbst (2011). Applying IFRS for SMEs, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Mackenzie, B.- T. Njikizana- D.C. Tsee- R. Chamboko- B. Colyvas. (2011). Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- Melville, A. (2009). International Financial Reporting: A Practical Guide, Second Edition, Harlow: Pearson Education Limited.
- Mirza, A.A.- M.Orrell- G.J. Holt. (2008). IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, Second Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Örten, R.- H.Kaval- A.Karapınar. (2009). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sayarı, M. (2002). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 6, Şubat 2002:1-16.
- Stickney, C.P.- Weil, R.L.- Schipper, K.- Francis, J. (2010), Financial Accounting: An Introduction Concepts, Methods and Uses, Mason USA: South-Western Cengage Learning.
- Şengür, E.D. (2012), “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 113, Eylül-Ekim 2012: 123-153.
- Williams, J.R.- Carcello, J.V.- Neal, T.L. (2009). GAAP Guide Level A: Restatement&Analysis of Current FASB Standards, Chicago: CCH a Wolters Kluwer Business.

Yılmaz, F. (2009). “TMS 11:İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerine Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, Yönetim, Yıl:20, Sayı: 64 Ekim 2009: 8-26.

