

**T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TMS-11 ÇERÇEVESİNDE UYGULANMASI

**HAZIRLAYAN
COŞKUN KALAYCI**

**DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. MUSTAFA KIRLI**

MANİSA

2011

ÖZET

İnşaat sektörü diğer birçok sektöre göre farklılaşan ve bu nedenle de muhasebe uygulamasında farklılık oluşturan bir yapıya sahiptir. Özellikle yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde işin başlaması ve tamamlanması farklı dönemlere sirayet ettiğinden muhasebeleştirilmesi özellik teşkil etmektedir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında sözleşme gelir ve maliyetlerini işin tamamlandığı hesap dönemine erteleyerek vergilendirme yaklaşımı benimsenmiştir. Ancak bu yaklaşım muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesi ile çelişmektedir. Bu çelişkinin ortadan kaldırılması ve uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren firmalar tarafından kullanılmakta olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum sağlamak amacı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar sonucunda TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlüğe girmiştir. Bu standart ile mevcut sorunlar giderilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sözleşmesi, TMS-11, Muhasebe Standartları

ABSTRACT

Construction works especially the contract progress works are differentiated from the other works. Because of this situation the accounting practice of construction works are different from the other accounting practices. The main reason of why the contract progress works are important is that the beginning and the end of the work would not be in the same calendar year.

According to the income tax law the income and the cost of the contract progress should be postponed to the end of the contract progress. But, this approach is contravened to the fundamental principles of accounting. For resolving this contradiction and also for attuned to the International Financial Reporting Standards the TMS-11-Construction Contracts Standard entered into force. The main issue of this study is to explain the TMS-11 and its applications.

Key Words: construction contract, TMS-11, accounting standards

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**İnşaat Sözleşmelerinin TMS-11 Çerçevesinde Uygulanması**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../.../ 2011

COŞKUN KALAYCI

T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	452033
İşlem Türü	İşlemede
Yazar Adı / Soyadı	çoşkun kalaycı
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 41471002032
Telefon / Cep Telefonu	
e-Posta	coskunkalayci@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TMS-11 ÇERÇEVESİNDE UYGULANMASI
Tezin Tercümesi	CONSTRUCTION AGREEMENTS WITH THE IMPLEMENTATION OF TAS-11
Konu Başlıkları	İşletme
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	İşletme Bölümü
Anabilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Muhasebe Finansman Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2011
Sayfa	104
Tez Danışmanları	Yrd. Doç. Dr. Mustafa KIRLI
Dizin Terimleri	İnşaat=Construction Standartlar=Standarts Muhasebe standartlar=Accounting standarts İnşaat sözleşmeleri=Construction contracts Anahtar teslimi inşaat sözleşmesi=Turnkey construction contracts
Önerilen Dizin Terimleri	
Yayımlama İzni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum

a.Yukanda başlığı yazılı olan tezinin, ilgilenenlerin incelemesine sunulmak üzere Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi tarafından arşivlenmesi, kağıt, mikroform veya elektronik formatta, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtım ve yayımı için, tezimize ilgili fikri mülkiyet haklarımızın saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) ve erteleme talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.

28.12.2012

İmza:.....

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 19.12.2011 tarih ve 23/38 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı öğrencisi Coşkun KALAYCI'nın "İnşaat Sözleşmelerinin TMS-11 Çerçevesinde Uygulanması" Konulu tezi incelenmiş ve aday 21.12.2011 tarihinde saat 11:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 75 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN
Yrd.Doç.Dr. Mustafa KIRLI
(Danışman)

ÜYE

Prof.Dr. Semra ÖNÇÜ

ÜYE

Prof.Dr. Serdar ÖZKAN

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU.....	iv
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	ix
TABLolar DİZİNİ.....	xi

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1.MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI, ÖNEMİ VE İŞLEVİ.....	3
1.2.KÜRESELLEŞEN DÜNYA’ DA MUHASEBE STANDARTLARI.....	4
1.2.1.Standartların Oluşumuna Katkı Sağlayan Ülkeler	6
1.2.1.1.Almanya.....	6
1.2.1.2.İngiltere.....	7
1.2.1.3.Amerika Birleşik Devletleri.....	7
1.3.TÜRKİYE’ DE MUHASEBE STANDARTLARI	8
1.3.1.Türkiye’ de Muhasebe Standartlarının Gelişimi	9
1.3.1.1.Türkiye’de Meslek Yasasının (3568 Sayılı Kanun) Yayınlanması	
1.3.1.2. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	9
1.3.1.3.TMUDESK’in Çalışmaları.....	9
1.3.2.Türkiye’ de Muhasebe Standartlarını Belirleyen Organlar	10
1.3.2.1.SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	10
1.3.2.2 BDDK Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	12

1.3.2.3.Türkiye Muhasebe Standartlarının Kurulu.....	12
1.3.2.3.1. TMSK’ nın Görev ve Yetkileri.....	13
1.3.2.3.2.TMSK’ nın Çalışma Yöntemleri.....	16
1.4.TÜRKİYE’ DE YÜRÜLÜKTE OLAN MUHASEBE STANDARTLARI.....	17

İKİNCİ BÖLÜM

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

2.1.TEMEL KAVRAMLAR	25
2.1.1.İnşaat Kavramı.....	25
2.1.2.İnşaat Çeşitleri.....	25
2.1.3.İnşaat Yapım Türleri.....	26
2.1.4.Müteahhit.....	27
2.1.5. Hak Ediş.....	27
2.2.TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI.....	27
2.2.1. 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri.....	29
2.2.2.350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri.....	29
2.3.İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ	
2.3.1.İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi.....	32
2.3.2.İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi.....	32
2.4.SÖZLEŞMENİN MALİYETİ VE GELİRLERİ.....	33
2.5.SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ...39	
2.6.BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	43
2.7.TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER.....	43

2.8.KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR.....	43
2.9.TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMALARI İLE TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDININ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE, TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TMS-11 UYGULAMASI: STANDART İNŞAAT LTD. ŞTİ. ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

3.1.UYGULAMANIN AMACI	65
3.2.UYGULAMANIN KAPSAMI.....	65
3.3.UYGULAMADA YER ALAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİ.....	65
3.4.STANDART ÖNCESİ MALİ TABLOLAR	67
SONUÇ.....	84
KAYNAKÇALAR.....	88

KISALTMALAR

- AB** : Avrupa Birliği
- A.B.D.** : Amerika Birleşik Devletleri
- ASB** : Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Kurulu)
- ASC** : Accounting Standards Committee (Muhasebe Standartları Komitesi)
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- FASB** : Financial Accounting Standards Board
- ICAEW** : The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- R.G.** : Resmi Gazete
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standardı
- TMSK** : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- TMUDESK** : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB :Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

vb. : ve benzeri

VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Yürürlükteki TMS' LER.....	17
Tablo 2: Yıl İçerisinde Ortaya Çıkan Maliyetler.....	36
Tablo 3: Dönem Sonu İtibariyle Gerçekleşen Sözleşme Maliyeti.....	37
Tablo 4: Yeniden Yapılandırılmış Toplam Sözleşme Maliyeti.....	37
Tablo 5: Yeniden Yapılandırılmış Toplam Sözleşme Geliri.....	38
Tablo 6: Projeye Ait Gelir Tablosu.....	42
Tablo 7: Proje Verileri.....	45
Tablo 8: Yıllara Göre Nakit Akışları.....	46
Tablo 9: Yıllara Göre Gelir, Gider ve Kar.....	46
Tablo 10: Yıllık Düzenlenecek Bilançolar.....	47
Tablo 11: Yıllık Düzenlenecek Gelir Tabloları.....	47
Tablo 12: Yıllar İtibariyle Gelir İle Gider Arasındaki İlişki ve Karın Kümülatif Durumu	51
Tablo 13: Yıllar İtibariyle Kümülatif Faturalar İle Gelir Arasındaki İlişki ve Tahakkuk Hesaplarının Bakiyesi.....	53

Tablo 14: Yıllar İtibariyle Kümülatif Nakit Girişleri İle Faturalar Arasındaki İlişki ve Alıcılar Hesabının Bakiyesi.....	54
Tablo 15: 1. Proje 2008 Yılı Maliyetleri.....	72
Tablo 17: 2. Proje 2008 Yılı Maliyeti.....	73
Tablo 18: Standarttan Önceki Yurtiçi Satışlar Hesabı.....	78
Tablo 19: Standarttan Önceki Yurtiçi Satışlar Hesabı.....	82
Tablo 20: Standarttan Önceki Yurtiçi Satışlar Hesabı.....	83

GİRİŞ

İnşaat sözleşmelerini konu alan işler, uygulamada birden çok takvim yılına sirayet etmektedir. Söz konusu inşaat sözleşmelerini konu alan işlerin muhasebeleştirilmesi için birçok yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemler içerisinde en sık kullanılanlar “tamamlanmış sözleşme” ve “tamamlama yüzdesi” yöntemleridir.

Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları’ nın uyguladığı yöntem, tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Bu yöntem, hala hazırda birçok inşaat firması tarafından uygulanan bir yöntemdir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi, gelir ve maliyetlerinin inşaat sözleşmesinin bitiminde mali tablolara yansıtan yöntemdir. Diğer bir deyişle; bu yöntem ile muhasebeleştirilen inşaat sözleşmelerini konu alan işlerin maliyet ve gelirleri sirayet ettikleri yıllarda kar/zararı etkilememekte yalnızca sözleşme bitimindeki yıl mali tabloları üzerinde etkili olmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi, muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uymadığından sık sık eleştirilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları’ nın uyguladığı yöntem ise tamamlanma yüzdeleri yöntemidir. Tamamlanma yüzdeleri yöntemi, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında kullanılan yöntemdir. Bu yönteme göre inşaat sözleşmelerini konu alan işlerin maliyet ve gelirleri her yılın mali tablosuna o yılki tamamlanma yüzdeleri kadar etki etmektedir. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine ters düşmemektedir.

Bu çalışmanın amacı, inşaat sözleşmelerini konu alan işlerin muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların incelenmesidir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesi ele alınacaktır. Daha sonra muhasebe standartlarının oluşumuna katkı sağlayan ülkelere ve ülkemizdeki muhasebe standartlarına değinilecektir.

İkinci bölümde öncelikle çalışmamıza temel oluşturmak amacıyla temel kavramlar üzerinde durulmuştur. Daha sonra TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ele alınacaktır. Çalışmamızı daha iyi kavrayabilmek amacıyla TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları kapsamındaki uygulamaların farklılaştığı noktalar örnekler ile açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ilk iki bölümde açıklamış olduğum yöntemler kapsamında bir inşaat firması üzerinde TMS-11 İnşaat Sözleşmesi Standardı uygulaması yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesi ele alınacaktır. Küreselleşen Dünya’ da muhasebe standartları ve standartlara katkı sağlayan ülkelere değinilecektir. Daha sonra ülkemizdeki muhasebe standartları ve bu standartları belirleyen organlar, yürürlükte olan muhasebe standartları ele alınacaktır.

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI, ÖNEMİ VE İŞLEVİ

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yönünü belirleyerek, finansal tablo ilkelerinin uygulanmasını sağlayan ve finansal tablolara düzen getiren kurallardır. Böylece işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılmasını, sağlıklı kararlar alınmasını ve denetimin kolaylaştırılmasını sağlamış olur.¹ Bu tanımdan yola çıkarak bir ülkeye ait muhasebe standartları için muhasebe kuramının içeriğini oluşturan muhasebenin temel kavramları, mali tablo ilkeleri ile birlikte ülkedeki muhasebe veri, tablo ve raporlarını ürettiğinden, o ülkenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluştururlar.²

Ülkelerin geliştirdikleri muhasebe standartları kendi şartlarına, ekonomik yapılarına, yasal düzenlemelerine ve politik sistemlerine uygun bir yapı sergilerken, uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanmış olan muhasebe standartları daha evrensel bir yapı sergilemektedir. Fakat ülkelerin muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile paraleldir.

¹Akgül, A.Başak, Akay, Hüseyin, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin bir Araştırma”, Türkmen Kitabevi, 2004, s.4-5

²Yalkın, Y. Koç, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2002, s.2

Muhasebe standartları, muhasebe ilkelerinin belirlenmesinde ve aynı sınırlar içerisinde faaliyet gösteren firmaların muhasebe uygulamalarının farklılaşmasının engellenmesini sağlamanın yanı sıra, ortak bir dil oluşturarak finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloları karşılaştırabilmesine kolaylık sağlamaktadır.

1.2. KÜRESELLEŞEN DÜNYA'DA MUHASEBE STANDARTLARI

Günümüzde çok uluslu şirketlerin çoğalması, fiziki ve siyasi sınır tanımayan global sermaye piyasalarının yükselişi, uluslararası ekonomik işbirliği örgütlerinin sayı ve niteliklerinin artması ile ülkeler arasındaki farklı hukuki ve teknik uygulamalardan kaynaklanan karmaşık bir yapı içinde anlaşılır bir raporlama sistemi geliştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.³ Diğer bir deyişle, çok uluslu firmaların sahip olduğu işletmelerinin ya da bağlı ortaklıklarının hazırladığı finansal tabloların, ana ortaklık tarafından hazırlanan finansal tablolar ile farklı standartlara dayanılarak hazırlanmış olması, diğer bir deyişle grup şirketlerin finansal tabloları arasında bir standardın gelişmemiş olması, gerek son kullanıcıların gerekse şirket içi kullanıcıların analiz ve yorum yapmasına olanak sağlamamaktadır. Ayrıca, muhasebe uygulamalarında teknik, kavramsal ve kültürel farklılıklar finansal tabloların düzenlenmesinde ve kullanıcılar tarafından yorumlanmasında da çeşitli farklılıklara ve bu farklılıklardan kaynaklanan yanlış anlamalara sebep olabilmektedir.⁴ Tüm bu sıkıntılar ise, yatırımcılar ve çok uluslu şirketler ile ilişkili çıkar gruplarının bilgi edinme gereksinimlerinin engellenmesini beraberinde getirmiştir. Ayrıca, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar, bilgiyi kullananlar açısından anlamlı karşılaştırmalara olanak vermemesi durumunu da ortaya çıkarmıştır.⁵ Bu durumun önüne geçmek, ortak bir muhasebe dili geliştirmek için muhasebenin temel kavramlarını, ilke ve kurallarını belirlemek üzere “muhasebe standartları” oluşturulmuştur.

³Bozfakioğlu, M., Nedim, “Muhasebe Yönetimi Standardizasyonu, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler”, TÜRMÖB Yayınları, 2002, s.46

⁴Gökdeniz, Ümit, Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslar Arası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi, Avcıol Basım Yayın, 2005, s.20

⁵Güven, Ayhan, “Muhasebe Standardı Oluşturmada Yöntem ve Kurumsal Yapının Analizi ve Bir Model Önerisi (Yüksek Lisans Tezi)”, Kütahya, 1999, s.74

Muhasebe de standartlaşma amacı ile geliştirilen ve gelişmiş ülkelerde başlatılan muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar, gelişmekte olan ülkeler üzerinde de etkili olmuştur. Gelişmiş ülke firmaları diğer ülkelerde yaptıkları yatırımların ya da kurdukları ortaklıkların faaliyetlerinin de, standartlar ile uyumlu olmalarını istemişlerdir. Bu nedenle, gelişmiş ülke firmalarının yatırım yaptığı gelişmekte olan ülkeler, muhasebe standartlarını uygulama yönünde davranış geliştirmiştir. Bu etkileşim süreci, tüm ülkeler için önce uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması; ardından bu standartların uluslararası finansal raporlama standartlarına dönüştürülmesi şeklinde gelişmiştir.

Son kırk yıllık süre içinde standartlaşmaya yönelik çeşitli çalışmalar yapılmış ve bu arada gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Her ülke; kendi ekonomik yapısını, yasal düzenini, eğitim sistemini, politik sistemini ve sosyokültürel özelliklerini dikkate alarak kendine özgü kurallar koymuş ve ulusal standartlarını oluşturmuştur.⁶ Bunun nedeni, ülkelerin öncelikle kendi iç bünyelerindeki uygulamaları standartlaştırma çalışmalarını tamamlamak ve daha sonra uluslararası kabul görececek standartlar üzerinde fikir birliğine varmaktır. Ülkeler kendi iç bünyelerindeki muhasebe standartlarını tamamladıktan sonra, uluslararası alanda kullanılacak standartları geliştirmiştir. Uluslararası standartlara yönelmenin çeşitli faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁷

- Çok uluslu şirketlerde artan maliyetlerde tasarrufu sağlamaya yardımcı olur,
- Sınır ötesi finansal raporların kapsamlılığını ve karşılaştırılabilirliğini artırır,
- Yüksek kaliteli muhasebe standartlarının ve uygulamalarının daha geniş alanlara yayılmasını sağlar,

⁶Çiçek, Hüseyin, “Türk Muhasebe Hukuku’nda Karşılıklar ve Uluslar Arası Standartlarla Karşılaştırılması (Yüksek Lisans Tezi)”, Muğla, 1998, s. 112

⁷Bekçi, İsmail, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2007, s.32

- Sınır ötesindeki, finansman ve ticaret ile menkul kıymet borsalarına kayıtlı şirket sayısındaki artışa sebep olur,
- Çok uluslu şirketlerin yabancı piyasalara girişini arttırır ve bu piyasalarda tüketicilerce tanınma oranının yükselmesini sağlar.

1.2.1. Standartların Oluşumuna Katkı Sağlayan Ülkeler

Standartların oluşumuna katkı sağlayan ülkeler çerçevesinde Almanya, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri ele alınacaktır.

1.2.1.1. Almanya

Bilindiği gibi Almanya Avrupa Birliği'nin kurucu ülkelerinden ve halen en önemli ekonomik güçlerinden biridir. Almanya, birçok alanda olduğu gibi muhasebe standartları çalışmalarına da liderlik yapan ülkelerden biridir. Almanya'da muhasebe standartları konusundaki çalışmaları sürdürmek için "Alman Muhasebe Standartları Kurulu" kurulmuştur. Alman Muhasebe Standartları Kurulu'nun organizasyon yapısı, Amerika'da standart düzenleyicisi olan FASB ile benzeşmekte olup; kendi üyeleri veya diğer kişi ve işletmeler tarafından finanse edilen, bağımsız bir kuruluştur.

Kanun ile Alman Muhasebe Standartları Kurulu'na verilen görevler şunlardır:⁸

- Konsolide finansal tablolar için ilkelerin uygulanmasına yönelik standartların geliştirilmesi,
- Muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerde Adalet Bakanlığı ile müzakere yapma,
- Uluslararası muhasebe düzenleyici kurumlarında Almanya'yı temsil etmek.

⁸ (Özkan, Terzi, 2010: 36)

1.2.1.2. İngiltere

Muhasebe standartlarının geliştirilmesinde rol alan diğer bir ülke İngiltere' dir. İngiltere sadece muhasebe standartlarının gelişmesinde önemli rol oynamakla kalmamıştır. Aynı zamanda KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın da oluşturulması ve uygulanması için öncü ülkelerden biri olmuştur. 19 Eylül 2007 tarihinde İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (UK ASB) Başkanı Ian Mackintosh, Avrupa Birliği İç Piyasa ve Hizmetler sorumlusu Charlie McCreevy'e bir mektup yazarak KOBİ'ler için UFRS taslağı hakkındaki negatif görüşleri nedeniyle üzüntülerini belirtmiş ve İngiltere ve İrlanda Cumhuriyeti'nde yapılan danışma ve kamuya açık yuvarlak masa toplantıları sonucunda İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nun KOBİ'ler için UFRS standardını uygulatmak istediğini belirtmiştir.⁹

İngiltere de muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeler İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu eli aracılığı ile yapılmaktadır.

1.2.1.3. Amerika Birleşik Devletleri

Muhasebe standartlarının oluşmasında Amerika Birleşik Devletinin de katkıları bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nin sermaye piyasalarını düzenleyen ve SEC olarak adlandırılan kurumu uluslararası alanda kabul görmüş olan muhasebe standartlarını onaylamıştır. Ancak bu onay yalnızca Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren yabancı firmalar içindir. Yerel firmaların finansal tablolarını ise mutlaka US GAAP'e göre düzenlemesi gerekmektedir.

⁹Deloitte, "UFRS 2010 Cep Kitapçığı" http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf, 01.05.2011, s.3

Ayrıca Amerika’da faaliyet gösteren yabancı firmaların finansal tabloları ancak aşağıdaki kriterleri taşıdığı noktada kabul görmektedir;¹⁰

- Temel standartlar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmalıdır,
- Temel standartlar karşılaştırılabilirlik, açıklık ilkelerine uygun olmalı ve işletmelerin finansal bilgilerinin analizine imkân sağlamalıdır,
- Temel standartlar geniş ölçüde uygulanabilir ve anlaşılabilir olmalıdır.

Halen Amerika’daki borsalarda yabancı yatırımcıların % 15 oranında ve 336 milyar Amerikan Doları dolayında işlem hacmi mevcuttur. Dünya ticaretinde önemli bir yere sahip olan bu ülkenin konu hakkında vereceği karar, temel uluslararası muhasebe standartlarının geleceğini önemli ölçüde etkileyecektir.¹¹⁻¹²

1.3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye’de muhasebe standartları, öncelikle ülkemizdeki muhasebe standartlarının gelişimi açısından ele alınacaktır. Bu kapsamda ülkemizdeki meslek yasasının (3568 sayılı yasa) yayımlanması, tek düzen muhasebe sistemi uygulamaları genel tebliği ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’in çalışmaları ele alınacaktır. Türkiye muhasebe standartları daha sonra standartları belirleyen organlar kapsamında incelenecektir. Bu kapsamda, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan düzenlemeler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından yapılan düzenlemeler ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) çerçevesinde ele alınacaktır.

¹⁰<http://www.tmsk.org.tr>

¹¹Deloitte, “KOBİ’ler için UFRS Taslağı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği ile İlgili Düşünceler”,http://www.deloitte.com/assets/DcomTurkey/Local%20Assets/Documents/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf, 05.07.2011

¹²Özkan, Mehmet ve Terzi, Serkan, “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2010, s. 21-44

1.3.1. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

1.3.1.1. Türkiye’de Meslek Yasasının (3568 Sayılı Kanun) Yayımlanması

Ülkemizde muhasebecilik mesleğinin yasal dayanağı, 13 Haziran 1989 yılında yayımlanan 20194 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” dur. 1989 yılında yayımlanan ve çeşitli tarihlerde yayımlanan tebliğler ile güncellenerek günümüz koşullarında meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bir kanun haline gelen 3568 sayılı kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.¹³

1.3.1.2. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Türkiye’de muhasebe standartları ile ilgili diğer bir gelişme tek düzen muhasebe sistemi uygulama genel tebliğidir. Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilen tek düzen muhasebe uygulamasına 01 Ocak 1994 tarihinden itibaren başlanmıştır. Günümüzde çeşitli esasları düzenlemek amacı ile tebliğ edilen 15 adet muhasebe genel tebliği bulunmaktadır.

1.3.1.3. TMMOB’ in Çalışmaları

Hazine tarafından Dünya Bankası’na “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” adlı bir rapor hazırlanmıştır. Bu rapor

¹³ www.tesmer.org.tr

1994 yılında düzenlenen bir sempozyum da tartışılmıştır ve bu tartışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun kurulması çalışmalarına başlanmıştır. T穆DESK' in kuruluş amacı, ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır.¹⁴

T穆DESK, 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve aynı tarihte muhasebe ve denetim standartları hazırlamaya başlamıştır. T穆DESK Genel Kurulu, 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında komisyonların hazırladığı 11 adet Türkiye Muhasebe Standardını kabul etmiştir. Ayrıca 17 Haziran 1999 tarihli Genel Kurulda, 5 adet muhasebe standardı daha kabul edilerek yayınlanmıştır. T穆DESK' in muhasebe standartları ile ilgili amaçlarını Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin amaçlarından farklı görmek mümkün değildir.¹⁵ Faaliyet süresi boyunca T穆DESK' in yayınladığı 19 standart, kurulun zorlayıcı yaptırım gücü olmamasından ötürü uygulanamamıştır.

1.3.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarını Belirleyen Organlar

Türkiye Muhasebe Standartlarını belirleyen SPK, BDDK ve TMSK' nin düzenlemeleri ele alınacaktır.

1.3.2.1. SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kamuyu aydınlatma ilkesi SPK tarafından yapılan düzenlemelerin temelini oluşturan ilkedir. Kamuyu aydınlatma ilkesi 1981 yılında kabul edilip yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu Kanunla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan tebliğlerle hayatımıza girmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu tarafından SPK' ya verilen yetki çerçevesinde Kurul tarafından çeşitli tebliğler

¹⁴Sayar, Zafer, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2002, s.78

¹⁵Yalkın, Y. Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu' nun Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2002, s. 2-3

çıkartılmıştır ve ihtiyaç duyuldukça da çıkartılmaktadır. Kurul'un bu zamana kadar yayımlamış olduğu tebliğler aşağıdaki gibidir:¹⁶

a) Seri: XI, No:1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ,

b) Seri: XI, No:3 Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ,

c) Seri: XI, No:5 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ,

d) Seri: XI, No:6 Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ,

e) Seri: XI, No: 7 Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ,

f) Seri: XI, No:10 Sermaye Piyasasının da Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ,

g) Seri: XI, No:19 Vadeli işlem ve Opsiyon Sözleşmelerin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliği,

h) Seri: XI, No:20 Yüksek enflasyon dönemlerinde Mali Tabloların düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ,

i) Seri: XI, No:21 Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ,

¹⁶ www.spk.gov.tr

j) Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ,

k) Seri: XI No:29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği,

l) Seri: XI, No: 30 Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,

m) Seri: XI, No: 31 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,

1.3.2.2. BDDK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

BDDK tarafından, bankaların hesap ve kayıt düzenlerinde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla Haziran 2002’de Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile 19 adet muhasebe standardı uygulamaya konulmuştur.¹⁷

1.3.2.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002

¹⁷[Çevrimiçi] Doğruer, Ufuk, “AB Sürecinde UFRS’den TFRS’ye, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003>

tarikh ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. TMSK, kuruluşu gereği bir kamu tüzel kişiliğidir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.¹⁸

1.3.2.3.1. TMSK' nın Görev ve Yetkileri

TMSK' nin görevleri:¹⁹

a) Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,

b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,

c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,

d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,

e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem

¹⁸(<http://www.tmsk.org.tr>)http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59

¹⁹R.G.16.03.2004 tarih 25404 Sayılı Yönetmelik

alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,

g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

TMSK' nin yetkileri:

a) Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak,

b) Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özeldeler yayımlamak,

c) Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,

d) Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüd, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,

e) Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,

f) Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,

g) Benzeri diğer konularda karar almak,

h) Muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanması koşullarını belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,

ı) Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili olarak çalışma komisyonlarınca esas alınacak usul ve esasları saptamak,

i) Kurulda saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,

j) alışma komisyonlarının yıllık ya da belli süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,

k) Hazırlanan Kurul bütçe ve kesin hesabını, kabul etmek ve Maliye Bakanlığına göndermek,

l) Yıl içinde ortaya çıkacak gereksinimler karşısında bütçeyi revize etmek, gelir ve harcamalara ilişkin ödenekleri artırmak veya fasıllar arası gerekli aktarmaları yapmak,

m) 4857 sayılı İş Kanunu çerçevesinde istihdam edilen personele ilişkin disiplin, ücret, ikramiye ve diğer sosyal yardımlar gibi konularda, ilgili mevzuatın kendi yetkisine bıraktığı hususları görüşüp karara bağlamak,

n) Kendi yetkisine bırakılan satın alma, satma ve kiralama konularındaki dosyaları, sözleşme önerilerini görüşüp karara bağlamak,

o) Başkan adına temsil ve imzaya yetkili yönetici personelin bu yetkilerinin kapsamını belirlemek, imza örneklerini tescil ve ilan etmek,

p) Çalışma komisyonlarının ve personelin çalışmaları hakkında Başkan'dan bilgi istemek ve çalışma sonuçlarını değerlendirmek,

r) Benzeri diğer konularda karar almak.

1.3.2.3.2. TMSK 'nın Çalışma Yöntemleri

TMSK' nın çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar, 16 Mart 2004 tarih ve 25404 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. TMSK tarafından oluşturulan standartlar sistemli bir çalışmanın ürünüdür. Standartların oluşum süreci, çalışma komisyonu tarafından taslak metinlerin hazırlanmasıyla başlar. Hazırlanan taslak metinler Kurul Genel Sekreterliğe sunularak, Kurulun internet sitesinde kamuoyunun görüşlerini almak için yayımlanır. Genel Sekreterlik, kamuoyunun görüşlerini de dikkate alarak, taslak metni değerlendirir ve gerekli düzeltmeleri yapar. Bunun ardından, son şeklini vermek üzere Genel Sekreterlik Önerisi adı altında Genel Kurula sunar. Genel Kurul tarafından öneri incelendikten sonra Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standardı olarak onaylar ya da tekrar değerlendirilmek üzere çalışma komisyonuna gönderir. Kurul tarafından kabul edilen standartlar Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer.

1.4.TÜRKİYE'DE YÜRÜRLÜKTE OLAN MUHASEBE STANDARTLARI

Türkiye'de kullanılmakta olan muhasebe standartları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.²⁰

Tablo 1. Yürürlükteki TMS' ler

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS-2 Stoklar
TMS-7 Nakit Akış Tablosu
TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS-12 Gelir Vergileri

²⁰ www.tmsk.org.tr

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar
TMS-17 Kiralama İşlemleri
TMS-18 Hasılat
TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri
TMS-23 Borçlanma Maliyetleri
TMS-24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS-27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS-28 İştiraklerdeki Yatırımlar
TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum
TMS-33 Hisse Başına Kazanç
TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS-41 Tarımsal Faaliyetler

Ülkemizde hali hazırda kullanılmakta olan standartlara kısaca değinmekte yarar vardır.

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tabloları ile ve diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmasını sağlamaktır. Finansal tablolar ile ilgili diğer standart ise TMS-27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardıdır. Bu standardın kapsamı; bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirlemektir. TMS-1 ve TMS-27 dışında finansal raporlama ile ilgili olan diğer bir standart ise, yüksek enflasyon döneminde nasıl finansal raporlama yapılacağına düzenlendiği TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardıdır. Raporlama ile ilgili ele alınacak olan diğer bir standart ise TMS-34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardıdır. Bu standardın amacı ara dönem finansal raporlamanın içermesi gereken asgari bilgilerin ve ara dönem mali tablolarına ilişkin kayda alma ve değerlendirme ilkelerinin belirlenmesidir.²¹

TMS-2 Stoklar Standardıdır. Bu standardın amacı stoklar ile ilgili olan muhasebe ilkelerini ve işlemlerini açıklamaktır.

TMS-7 Nakit Akış Tablosu Standardını ele almaktadır. Standart, 1 Ocak 1994 tarihinden sonra başlayan dönemler için hazırlanan finansal tablolar için geçerlidir. Bu standardın amacı, bir işletmenin nakit ve nakde eşdeğer kalemlerindeki değişmelerin

²¹(Deloitte, 2010: 94).

işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden bir dönem boyunca oluşan nakit giriş ve çıkışlarına göre sınıflandırılarak nakit akım tablosunda sunulmasıdır.²²

TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.²³

TMS-10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı, bilanço sonrası dönemlerde ortaya çıkan ancak bilançonun çıkartıldığı dönemi önemli ölçüde etkileyen olayların ne şekilde muhasebeleştirileceğini açıklayan bir standarttır.

TMS-12 Gelir Vergileri Standardının amacı, gelir vergilerinin ya da diğer bir deyişle kurum kazancı üzerinden ortaya çıkan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.

TMS-16 Maddi Duran Varlıkların Standartları, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini kapsar. Bu standarda göre; sabit kıymet kalemlerinin işletme kayıtlarında varlık olarak yer alabilmeleri için, gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlayacak olması ve maliyet değerlerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi gerekmektedir.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardıdır. Bu standardın amacı başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu standart, işletmenin, bir maddi

²²Yaveroğlu, Levent, “Uluslararası Muhasebe Standartları El Kitabı”, Deloitte Touche Tohmatsu Yayınları, 2001, s. 14

²³ (TMSK, 2011: 3).

olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu standart, ayrıca maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

TMS-17 Kiralama İşlemleri amacı, kiraya veren ve kiralayan taraflar için finansal kiralama ve faaliyet kiralaması sözleşmeleri için uygun olan muhasebe politikalarının ve açıklamaların tanımlanması şeklinde açıklanabilir.

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. TMS-18 Hasılat Standardının amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar (maaşlar, yıllık izin, hastalık izni, kar paylaşımı, ikramiyeler, ve maddi olmayan faydalar); emeklilik; hizmet sonrası hayat sigortası ve sağlık yardımı; diğer uzun vadeli faydalar (uzun süreli işten ayrılmalar, sakatlık, ertelenmiş ödemeler ve uzun vadeli kar paylaşımı ve ikramiyeler) ve kıdem tazminatı ile ilgili muhasebe politikalarının ve ilgili açıklamaların belirlenmesi TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının temelini oluşturmaktadır.²⁴

²⁴Deloitte, “UFRS 2010 Cep Kitapçığı” http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf, 01.05.2011, s. 73

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardıdır. Ancak standart aşağıdaki konuları kapsamaz:

(a) Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,

(b) İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırıma teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir,

(c) Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi,

(d) "TMS-41 Tarımsal Faaliyetler" kapsamındaki devlet teşvikleri.

TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının amacı, bir işletmenin yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetleriyle ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir. Özet olarak standart kapsamında ilk olarak, raporlama yapan işletmenin geçerli(fonksiyonel) para birimi belirlenir (geçerli para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir). Daha sonra, bütün yabancı para birimleri işletmenin geçerli para birimine çevrilir.²⁵

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardıdır. Bu standart kapsamında bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ancak söz konusu varlığın işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlamalarının muhtemel olması ve ilgili borçlanma maliyetlerinin güvenilir bir

²⁵Deloitte, "UFRS 2010 Cep Kitapçığı" http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf, 01.05.2011, s. 77

biçimde ölçülebilmesi koşuluyla ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bu şartları yerine getirmeyen tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak kaydedilir.²⁶

İlişkili taraflar; raporlama yapan işletme üzerinde kontrolü olan, veya raporlama yapan işletmeyi önemli derecede etkileyen (ana şirket, işletme sahipleri ve onların aileleri, büyük yatırımcılar ve üst düzey pozisyonda bulunan idari personelin de dahil olduğu) ve raporlama yapan şirket tarafından kontrol edilen veya üzerinde önemli etkisi olan taraflardır (bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları, iştirakler ve hizmet sonrası sosyal yardım planları da olmak üzere) şeklinde tanımlanmaktadır. Sınırların kalktığı küresel Dünya’da son derece önem teşkil eden ilişkili taraflar TMS-24 standardında düzenlenmiştir.

²⁶Deloitte, “UFRS 2010 Cep Kitapçığı” http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf, 01.05.2011, s. 77

İKİNCİ BÖLÜM

TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında inşaat sözleşmeleri ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle inşaat ile ilgili temel kavramlara değinilecektir. Daha sonra da TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına genel bir bakış yapılacaktır. İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölünmesi konusu ele alınacaktır. Sözleşmelerin maliyeti ve gelirleri konusu ele alındıktan sonra sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınacaktır. Bu bölümde son olarak gelirin güvenilir olarak ölçülmesi konusu açıklanacaktır.

2.1. TEMEL KAVRAMLAR

İnşaat sözleşmeleri standartlarının daha kolay anlaşılabilmesi için önce temel kavramlara değinilecektir.

2.1.1. İnşaat Kavramı

Türk Dil Kurumu inşaatı; “yapma işi, yapım” olarak tanımlamıştır. 3194 Sayılı İmar Kanunu’nun tanımlar başlıklı 5. maddesinde ise “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler” olarak tanımlanmıştır. Diğer bir tanıma göre ise inşaat, malzeme ve işçilik kullanılarak, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tamamıdır.²⁷

2.1.2. İnşaat Çeşitleri

İnşaat kavramını menkul inşaat ve menkul olmayan inşaat ya da diğer bir deyişle taşınmaz inşaat olarak incelemek mümkündür.

²⁷Kızılot, Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.42

Menkul inşaat belirli bir hizmete ayrılmak üzere oluşturulan ve süreklilik arz etme amacı olmayan inşaatlardır. Menkul olmayan inşaat ise, toprağa bağlı olan ve devamlılık sağlama amacıyla olan, insan eliyle oluşturulan ve ekonomik değeri olan yapılar oluşturan inşaat türüdür.

2.1.3. İnşaat Yapım Türleri

Vergi hukuku bakımından inşaat yapım türleri iki çeşittir; özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlardır.²⁸

Özel inşaatlar, gerçek kişi ya da kurumların ticari kazanç elde edebilmek için satmak amacıyla kendi nam ve hesaplarına veya satma amacı gütmeksizin kendi gereksinimlerini karşılamak amacıyla kendilerine ya da başkalarına ait arsa üzerine yaptıkları konut, işyeri vb. inşaatlardır.²⁹ Özel inşaat (Yap-sat) işletmelerinde inşaat faaliyeti, bir üretim faaliyeti olarak kabul edilir ve işletmeler inşaat faaliyetini kendi adlarına gerçekleştirirler. İnşaat faaliyeti devam ettiği sürece, yapılan işler, işletme aktifinde yarı-mamul hesabında izlenirken; tamamlanan işler, mamul stokları olarak kabul edilir. Bu tür işletmeler, yapmış oldukları inşaatların bir kısmını veya tamamını inşaat bitmeden veya bittikten sonra, topluca veya birimlere ayırarak kâr elde etmek amacıyla ile satarlar.³⁰

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar ise gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat işinin düzenlenen sözleşme koşullarına uygun olarak belli bir ücret karşılığında yapılması işidir. Yapılan inşaat eyleminin hesap dönemi içerisinde bitip bitmemesi önemli bir ayrıntıdır. Çünkü hesap döneminde başlayan ancak sonuçlanması aynı hesap dönemi içerisinde olmayan inşaat işleri yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak adlandırılmaktadır.

²⁸VUK md.42, md.43, md.44, md.275; GVK md.37, md.42

²⁹Kızılot, Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.43

³⁰Coşkun, Ali ve Güngörmüş, H. Ali, “ Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması”, 2001 www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Makale_Insaat.pdf

2.1.4. Müteahhit

Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit; belirli bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz olarak inşaat işini ihale eden kurum veya kişilere karşı inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir.³¹

2.1.5. Hak Ediş

Hak ediş, müteahhidin veya taşeronun; uhdesindeki sözleşmeye göre inşaatta gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihrazat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır.³²

2.2. TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardını incelemeden önce bu standardın haricinde ülkemizde inşaat sözleşmeleri ile ilgili olan uygulamaları incelemek standardın anlaşılması açısından yararlı olacaktır.

İnşaat işleri diğer üretim faaliyetlerinden farklıdır. Bu nedenle inşaat muhasebesini kendine özgü bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu zellikler řu Şekilde sıralanabilir:³³

- Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır,
- Kar etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevleri muhasebe verileri ile yakından denetlemek zorundadır. Yapı işletmelerinde muhasebe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır,

³¹ankaya, İslam, “İnşaat Muhasebesi-Yıllara Yaygın-zel İnşaatlar”, Meslek Yapıtları, 2003, s. 20

³²İnan, Aslan, “Hak Ediş Nedir? Nasıl Tanzim Edilir? Nasıl denir? Kimler Kullanır?”, 2011 www.yildiz.edu.tr/~inan/Hakedis.pdf

³³Őenlik, Mehmet, “İnşaat Muhasebesi”, Detay Yayıncılık, 2005, s. 39

- Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır,
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir,
- İnşaat işleri genellikle inşaat işletmelerinin merkez bürosundan uzakta yapılır. Bu durum muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir,
- İnşaat işletmesinin yaptığı her işi hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyeti yönetimini kullanılmasını gerektirmektedir,
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.

İnşaat muhasebesinin tüm bu özellikli durumlarından dolayı ülkemizde de bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Daha önce de belirtildiği gibi inşaat işleri genel olarak bir dönemde tamamlanamayan işlerdir. Diğer bir deyişle, inşaat işleri genellikle birden çok takvim yılını kapsamaktadır. Bu nedenle inşaat işleri diğer işlemlere göre farklı bir muhasebeleştirme işlemine tabi tutulmalıdır. Bu kapsamda muhasebe sistemleri birden çok takvim yılını kapsayan inşaat işlerinin kaydedilmesi konusunda farklı çözümler önermektedir.

Ülkemizde birden fazla döneme sirayet eden inşaat işleri ile ilgili yapılan düzenlemelerden biri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. ve 44. maddelerinde yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun inşaat işleri ile ilgili diğer bir maddesi olan 44. maddesi ise inşaat onarım işlerinde işin bitimi konusunu düzenlemektedir. 44. maddeye göre, inşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu tarafından yapılan düzenlemelerin dışında, 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planı'na eklenen yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesapları, yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri hesapları ve taşeronlara verilen avanslar hesabı özellik arz etmektedir. 1993 yılında Tek Düzen Hesap Planı'na eklenen bu hesapların işleyişlerine değinmekte yarar vardır.

2.2.1. 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir. İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri "741 – Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise "751", "761", "771" ve "781" kod no.lu yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında "622 - Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir.³⁴

2.2.2. 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde düzenlenen hak edişlere dayanarak tahsil edilen tutarlar bu hesapta izlenmektedir. 170-177 Yıllara

³⁴Özmen, Sibel, "Tek Düzen Hesap Planı – Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mevzuatı", Seçkin Yayıncılık, 2008, s.97

Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesaplarına paralel olarak proje bazında düzenlenmekte yani düzenlenen hak edişler üstlenilen iş bazında izlenmektedir. 350-357 arasında her defteri kebir hesabı bir projeden alınan hak edişlerin izlenmesine ayrılmaktadır. Tahsil edilen hak ediş bedelleri bu hesaba alacak yazılmakta iş bitince bu hesaplarda toplanan hak ediş tutarları ilgili satış hesaplarına aktarılmakta ve 170-177 no.lu hesaplarda oluşturulan maliyetlerle karşılaştırılarak işin bittiği dönemin karı veya zararı olarak rapor edilmektedir.³⁵ Ülkemizde uluslararası kabul görmüş standartlara uyum çerçevesinde hayatımıza girmiş TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesini düzenleyen diğer bir düzenlemedir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, IAS 11 Construction Contracts Standard karşılığı olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca Türkçe' ye çevrilmiştir. Standart diğer standartlarda olduğu gibi, amaç, kapsam ve tanımlar ana bölümleri ile başlamaktadır. Standart inşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesi konuları ile devam etmektedir. Ayrıca sözleşme gelirleri, sözleşme maliyetleri, sözleşme gelir ve giderlerini muhasebeleştirilmesi gibi bölümlere de değinmiştir.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının amacı;

“İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. 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. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri

³⁵Sevilengül, Orhan, “Genel Muhasebe”,Gazi Kitabevi, 2008, s.532-533; Akdoğan, Nalân, Sevilengül Orhan, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Gazi Kitabevi, 2007, s.448

konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.”³⁶

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı; inşaat sözleşmesini; “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” şeklinde tanımlamaktadır.

TMS-11 kapsamında yapılan diğer bir sözleşme tanımı sabit fiyatlı sözleşmedir. TMS-11 tanımlar başlığı kapsamında 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.” şeklinde tanımlanmaktadır.

TMS-11 tanımlar başlığı kapsamında yer alan diğer bir inşaat sözleşmesi tanımı maliyet artı kar sözleşmesi ile ilgilidir. Maliyet artı kar işletme 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.

2.3.İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ

İNşaat Sözleşmeleri Standardı hükümleri genelde her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ayrıştırılmasıyla ayrı sözleşmeler olarak veya bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla bir sözleşmeler grubunun birleştirilmesiyle de tek bir sözleşme olarak uygulanabilir. (TMS-11 / Madde 7)

³⁶ <http://www.tmsk.org.tr>

2.3.1. İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 8. maddesine göre birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

a) her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,

b) her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması,

c) her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi,

Örneğin, yüklenici işletme, belirli bir bölgenin farklı yerlerinde toplam 800 ev inşa etmek üzere anlaşma yapmıştır. Sözleşme süresi 2 yıldır. Her grup evin maliyeti ayrı ayrı müzakere edilmiş olup, yüklenici sözleşmedeki maliyet üzerinden %15 kar elde edecektir. Bu durumda, birden çok evi kapsayan tek bir sözleşme imzalanmış olsa da her grup ev ayrı sözleşmeler olarak değerlendirilecektir.

2.3.2. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 9. maddesine göre bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir:

a) sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,

b) sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması,

c) sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

Örneğin; yüklenici işletme, 12 tane standart otel inşa etmek üzere ayrı ayrı sözleşmeler imzalamıştır. Otel inşası yapılacak olan arazinin müşteri tarafından hazırlanacağı için her bir otelin inşaat maliyeti yaklaşık olarak aynıdır. Bu nedenle, otellerin inşaatı tek bir inşaat sözleşmesi şeklinde ele alınmalıdır.

2.4. SÖZLEŞMENİN MALİYETİ VE GELİRLERİ

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında inşaat sözleşmelerinin maliyetleri ve gelirleri ile ilgili düzenlemeler 11. ve 21. maddeler arasında yapılmıştır.

İnşaat Sözleşmeleri Standardında, inşaat sözleşmesinin gelirleri 11. madde kapsamında aşağıdaki kalemleri içerir:

a) sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel,

b) sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden,

i) gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar,

ii) güvenilir biçimde ölçülebilenler.

İnşaat sözleşmelerinde başlangıçta mutabık kalınan koşullar haricinde koşullar oluşması ve bu koşullar çerçevesinde oluşan ek ödeme taleplerinden kaynaklı gelirler ancak aşağıdaki hususlar karşılandığı takdirde sözleşme geliri olarak kabul edilebilir: (TMS-11 / Madde 14)

a) müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması,

b) müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre sözleşme maliyetlerini oluşturan unsurlar aşağıdaki gibidir: (TMS-11 / Madde 16)

a) belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,

b) genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler,

c) sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, inşaat sözleşmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetleri de tanımlamıştır. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 17. Maddesi kapsamında inşaat sözleşmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetler aşağıdaki gibidir:

a) gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,

b) inşaatla kullanılan malzeme maliyetleri,

c) inşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı,

d) tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,

e) tesis ve makine kiralama maliyetleri,

f) sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,

g) tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler,

h) üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Yukarıda bahsi geçen maliyetler sözleşme maliyeti olarak kabul edilebilirken, 20. madde kapsamında kalan maliyetler sözleşme ile ilişkilendirilebilen maliyetler değildir. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 20. maddesi kapsamında sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdaki gibidir:

a) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,

b) satış maliyetleri,

c) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri,

d) belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında ele alınan maliyet konusunda maliyet güncellemesi kavramına ya da diğer bir deyişle eskalasyon kavramına değinmekte yarar vardır. Eskalasyon kavramını, A. Haydar GÜNGÖRMÜŞ ve Ender BOYAR' ın Vergi Dünyası Dergisi'nde yayımlanmış olan makalesinde yer alan bir örnek ile açıklamakta yarar vardır.

Örnek: ABC inşaat firması, 3 yılda tamamlanacak bir alışveriş merkezi inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. İnşaata 1 Nisan 200X yılında başlanacaktır. Sözleşme tutarı 240.000.- TL, beklenen maliyeti 190.000.- TL'dir. Sözleşmeye göre, işçilik ücretlerinde meydana gelebilecek saat ücretlerindeki artışların ve malzeme maliyeti içinde yer alan demir hammaddesindeki fiyat artışlarının sözleşme tutarına eklenmesi, müşteri tarafından kabul edilmiştir.

31.12.200X tarihi itibarıyla, gerçekleşen faaliyetlere ilişkin bilgilere aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. Yıl İçerisinde Ortaya Çıkan Maliyetler

	Planlanan	Gerçekleşen	Fark
Malzeme	24.400	28.000	3.600
İşçilik	10.000	16.000	6.000
Genel Giderler	3.600	3.000	(600)
Taahhütlere Ödenen	3.600	3.600	0
	41.600	50.600	9.000

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi planlanan maliyetler ile gerçekleşen maliyetler arasında 9.000 TL'lik bir farklılık görünmektedir. Maliyetlerdeki 9.000 TL'lik artışın nedenleri aşağıdaki gibidir:

- Malzeme maliyetindeki 3.600 TL farkın, 2.000 TL si demir fiyatlarındaki artıştan,
- İşçilik maliyetlerindeki 6.000 TL farkın, 4.000 TL si saat ücretlerindeki fiyat artışından,
- Genel giderlerdeki 600 TL fark, sigorta maliyetlerindeki tasarruftan kaynaklanmaktadır.

İmzalanan sözleşme şartlarının dışında müşteri, katlar arasındaki bağlantının yürüyen merdiven ile de desteklenmesini istemiştir. Bu değişiklikten kaynaklanan 18.000 TL'lik farkı kabul etmiştir. Yapılacak işin tahmini maliyeti 15.000 TL'dir.

2006 yılı sonunda, yetkili kurumlarca, işe ilişkin yapılan incelemeler sonucunda, tamamlanma derecesinin % 25 olduğu belgelenmiştir.

Cözüm:

31.12.200x itibariyle gerçekleşen sözleşme maliyeti, yeniden yapılandırılmış toplam sözleşme maliyeti ve yeniden yapılandırılmış toplam sözleşme geliri aşağıdaki tablolardaki gibidir.

Tablo 3. Dönem Sonu İtibariyle Gerçekleşen Sözleşme Maliyeti

Malzeme	28.000
İşçilik	16.000
Genel Giderler	3.000
Taşeronlara Ödenen	3.600
	50.600

Tablo 4. Yeniden Yapılandırılmış Toplam Sözleşme Maliyeti

İlk Sözleşme Maliyeti	190.000
Malzeme Farkı	3.600
İşçilik Farkı	6.000
Genel Giderler Farkı	(600)
Sözleşme Değişikliği	15.000
	214.000

Tablo 5. Yeniden Yapılandırılmış Toplam Sözleşme Geliri

İlk Sözleşme Geliri	240.000
Malzeme Farkı	2.000
İşçilik Farkı	4.000
Sözleşme Değişikliği	18.000
	264.000

Bu bilgiler ışığında, dönem sonu itibariyle döneme ait sözleşme geliri;

a) dönem maliyetinin, toplam inşaat maliyeti içindeki oranına göre hesaplandığı takdirde;

$$50.600 / 214.000 * 264.000 = 62.422\text{TL olarak bulunur.}$$

Bu yöntemde doğru orantı kurulur ve döneme ait maliyetlere karşılık gelen gelir tespit edilir.

b) belgelendirilen tamamlanma yüzdesine göre hesaplandığı takdirde;

$$264.000 * \% 25 = 66.000 \text{ TL olarak bulunur.}$$

Bu yöntemle, teknik olarak tespit edilen tamamlanma derecesi ile yeniden yapılandırılmış sözleşme geliri çarpılır.

İki farklı hesaplama yöntemi ile bulunan sözleşme gelirlerinin arasındaki fark 3.578 TL'dir. Sözleşme kapsamında gelir kaydedilecek tutarın farklılaşması ödenecek gelir vergisi tutarının da farklılaşması anlamına gelmektedir. Bu nedenle dikkat edilmesi

gereken husus, tamamlanma yüzdesi yöntemi kapsamında belgelendirilen tamamlanma yüzdesinin doğru verilere dayanarak gerçekçi olarak hesaplanmasıdır.³⁷

2.5.SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki uygulamadan farklı olarak, ilgili dönemlerde oluşan inşaat maliyetlerini ve alınan hak ediş bedellerini iş bitimine kadar bilançonun aktif ve pasifinde bekletmekte, sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeylerinin esas alınarak maliyetlerin ve gelirlerin inşaat işlerinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılmasını öngörmektedir.³⁸

Standartta göre inşaat sözleşmesine ait gelir ve giderler güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanarak döneme ait finansal tablolara yansıtılmalıdır. Öte yandan, standart hiçbir koşul altında tamamlanmamış sözleşme yönteminin uygulanmasına izin vermemektedir.³⁹

Bu noktada altının mutlak surette çizilmesi gereken nokta sözleşmeye ait gelir ve giderlerin güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olmasıdır. Standartta sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kar sözleşmelerde olması gereken koşullar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Sabit fiyatlı sözleşmelerde; (TMS-11 / Madde 23)

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

³⁷Güngörmüş, A. Haydar ve Boyar, Ender, “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda Gelirin Tespiti”, Vergi Dünyası Dergisi, 2007, S. 311, s. 1-8

³⁸Akdoğan, Nalân, Sevilengül Orhan, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Gazi Kitabevi, 2007, s.211

³⁹Alagöz, Ali, “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2009, s. 9-10

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Maliyet artı kar sözleşmelerde ise; (TMS-11 / Madde 24)

- 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 gerekmektedir.

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar (TMS-11 / Madde 25).

TMS-11 kapsamında gelir ve giderlerin belirlenmesinde son derece önemli bir kavram olan tamamlanma yüzdesi yöntemi ile ilgili örnek uygulamalar konunun daha iyi anlaşılması kapsamında yararlı olacaktır.

Örnek:⁴⁰

X Projesinin 2 yılda tamamlanması öngörülmektedir. Proje ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme Geliri	1.000.000TL
Sözleşme Maliyeti	800.000 TL
Beklenen Kar	200.000 TL
1. Yıl Gerçekleşen Maliyet	500.000 TL
2. Yıl Gerçekleşen Maliyet	300.000 TL

Yukarıdaki bilgiler ışığında projenin birinci yıl ve ikinci yıl tamamlanma yüzdeleri aşağıdaki gibi hesaplanır:

1. Yıl Tamamlanma Yüzdesi;

800.000 TL 500.000 TL

100 x

X = 62.5 % (projenin birinci yıl tamamlanma yüzdesi)

⁴⁰ (Kurnaz, www.niyazikurnaz.net)

1. Yıl Tamamlanma Yüzdesi;

800.000 TL 300.000 TL

100 x

X = 37.5% (projeni ikinci yıl tamamlanma yüzdesi)

Hesaplanan tamamlanma yüzdeleri kapsamında projeye ilişkin gelir tablosu kalemleri aşağıdaki gibi oluşur.

Tablo 6. Projeye Ait Gelir Tablosu

	1. Yıl	%	2. Yıl	%	Toplam	%
Satış Gelirleri	625.000	62,5	375.000	37,5	1.000.000	100
Satışların Maliyeti	500.000	62,5	300.000	37,5	800.000	100
Brüt Kar	125.000	62,5	75.000	37,5	200.000	100

Bu noktaya kadar hep sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörüldüğü varsayımı altında hesaplamalar yaptık. Ancak, sözleşme sonucu her zaman güvenilir biçimde öngörülemez. Böyle bir durumun oluşması durumu da TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında ele alınmıştır.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

a) sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir,

b) sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS-11 / Madde 32)

2.6. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRLMESİ

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 36. ve 37. maddeleri beklenen zararların muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Standardın bu maddelerine göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-11 / Madde 36).

2.7. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 38. maddesi tahminlerdeki değişiklikleri kapsamaktadır. 38. madde kapsamında 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 (bakınız: TMS-8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır (TMS-11 / Madde 38).

2.8. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR

Muhasebenin temel ilkelerinden biri olan tam açıklama ilkesinin de bir gereği olarak TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 39., 40., 41. ve 42. maddelerinde yüklenici işletmenin aşağıdaki hususları finansal tablolarda açıklaması gerektiği öngörülmektedir;

a) dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,

b) dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler,

c) devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler,

d) raporlama dönemi sonuna kadar katılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,

e) alınan avansların tutarı,

f) hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları,

g) Hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hak ediş tutarlarıdır. Hak edişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

2.9. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMALARI İLE TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDININ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkemizde hali hazırda uygulamada kullanılan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile TMS-11 İnşaat Sözleşmesi Standardı kapsamında öngörülen uygulamalar arasında farklılık bulunmaktadır.

Standartlar arasındaki temel farklılık, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde sözleşme gelir ve giderleri sözleşme bitimindeki yıl mali tablolarına yansıtılmaktadır. Ancak TMS-11 bu

durumunun dönemsellik ilkesine ters düştüğünü savunur ve tamamlama yüzdesi yöntemini tanımlayarak gelir ve giderlerin tamamlanma yüzdeleri oranında ilgili dönemlerde gelir ve gider yazılmasını ön görür. Bu farklılık en temel olarak işletmelerin ödeyeceği gelir üzerinden hesaplanan vergilerin dönemsel olarak farklılaşmasını beraberinde getirmektedir.

Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları ile TMS-11 İnşaat Sözleşmesi Standardının uygulamadaki farklılıklarını bir örnek üzerinde incelemekte yarar vardır.

Örnek:⁴¹

Bir inşaat, taahhüt ve onarım firması, dört yılda bitirilmek üzere 100.- TL'lik bir okul inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. Her yıla eşit şekilde 25.- TL olarak faturalandırılacaktır. Proje maliyetinin 90.-TL olacağı öngörülmektedir. Proje süresince kesilen faturalar, nakit girişleri ve nakit çıkışları aşağıdaki gibidir. (Örnekte, sözleşme gelirin değişmediği varsayılmıştır.)

Tablo 7. Proje Verileri

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl
Faturalar	25	25	25	25
Nakit Girişleri	20	27	25	28
Nakit Çıkışları	18	36	27	9

Yukarıdaki verilere dayanarak tamamlanma yüzdesi yöntemine göre; yıllara göre nakit akışları aşağıdaki tablodaki gibidir.

⁴¹ Örnek uygulama Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar'ın "İnşaat Sözleşmeleri Standardına (TMS-11) Bir Uygulama Önerisi Yazısından alınmıştır.

Tablo 8. Yıllara Göre Nakit Akışları

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl
Nakit Girişleri	20	27	25	28
Nakit Çıkışları	18	36	27	9
Net Nakit Akışı	2	(9)	(2)	19
Kümülatif Nakit Akışı (Bilanço)	2	(7)	(9)	10

Proje süresince her yıl düzenlenmesi gereken gelir tablosu için yıllık gelirlerin hesaplanması aşağıdaki formüle göre yapılacaktır.

$$\text{Yıllık Gelir} = \text{Yıllık Maliyet} / \text{Toplam Proje Maliyeti} \times \text{Toplam Proje Tutarı}$$

$$1. \text{ Yılın Geliri} = 18 / 90 \times 100 = 20 \text{ TL}$$

$$2. \text{ Yılın Geliri} = 36 / 90 \times 100 = 40 \text{ TL}$$

$$3. \text{ Yılın Geliri} = 27 / 90 \times 100 = 30 \text{ TL}$$

$$4. \text{ Yılın Geliri} = 9 / 90 \times 100 = 10 \text{ TL}$$

Bu veriler ışığında yıllara göre gelir, gider ve kar aşağıdaki tablodaki gibi oluşmaktadır.

Tablo 9. Yıllara Göre Gelir, Gider ve Kar

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl
Gelirler	20	40	30	10
Giderler (Nakit)	18	36	27	9
Kâr	2	4	3	1
Kümülatif Kâr	2	6	9	10

Sonuç olarak, proje süresince ortaya çıkacak olan gelir tabloları ve bilançolar aşağıdaki gibidir;

Tablo 10. Yıllık Düzenlenecek Bilançolar

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl
Kümülatif Faturalar	25	50	75	100
Kümülatif Nakit Girişleri	20	47	72	100
Ticari Alacak (Bilanço)	5	3	3	0
Kümülatif Giderler	18	54	81	90
Kümülatif Kâr	2	6	9	10
Yapılan İşi	20	60	90	100
Eksi: Kümülatif Faturalar	25	50	75	100
Net Aktif (Pasif)	(5)	10	15	0

Tablo 11. Yıllık Düzenlenecek Gelir Tabloları

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl
Nakit (Kümülatif)	2	(7)	(9)	10
Ticari Alacaklar	5	3	3	0
Net Aktif (181 Gelir Tahakkukları)	0	10	15	0
Aktif Toplamı	7	6	9	10
Net Pasif (381 Gider Tahakkukları)	5	0	0	0
Kümülatif Kâr	2	6	9	10
Pasif Toplamı	7	6	9	10

Bu işlemler için Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları çerçevesinde yapılacak olan kayıtlar aşağıdaki gibidir.

1. Yıl

...../.../.....			
100 KASA		20	
120 ALICILAR		5	
350 Y.Y. HAK EDİŞ BEDELLERİ			25
Birinci yıl satış kaydı			
...../.../.....			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		18	
100 KASA			18
Birinci yıl maliyet kaydı			
...../.../.....			
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ		18	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA			18
...../.../.....			

2. Yıl

...../.../.....			
100 KASA		27	
350 Y.Y. HAK EDİŞ BEDELLERİ			25
120 ALICILAR			2
İkinci yıl satış kaydı			
...../.../.....			

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	36	
100 KASA		36
İkinci yıl maliyet kaydı		
./././...		
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	36	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		36
YANSITMA		
Dönem sonu yansıtma kaydı		
./././...		

3. Yıl

100 KASA	25	
350 Y.Y. HAK EDİŞ BEDELLERİ		25
Üçüncü yıl satış kaydı		
./././...		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	27	
100 KASA		27
Üçüncü yıl maliyet kaydı		
./././...		
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	27	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		27
Dönem sonu yansıtma kaydı		
./././...		

4. Yıl

.././...		
100 KASA	28	
350 Y.Y. HAK EDİŞ BEDELLERİ		25
120 ALICILAR		3
Dördüncü yıl satış kaydı		
.././...		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	9	
100 KASA		9
Dördüncü yıl maliyet kaydı		
.././...		
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ	9	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		9
YANSITMA		
Dönem sonu yansıtma kaydı		
.././...		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	90	
170 Y.Y. İNŞAAT MALİYETİ		90
İnşaatın sona erdiği yıl yapılan devir kaydı		
.././...		
350 Y.Y. HAK EDİŞ BEDELLERİ	100	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		100
İnşaatın sona erdiği yıl yapılan devir kaydı		
.././...		

Yukarıdaki kayıtlar Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde yapılacak olan muhasebe kayıtlarıdır. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yapılacak olan muhasebe kayıtları bu kayıtlardan farklıdır.

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında öncelikle yıllar itibariyle gelir ile gider arasındaki ilişkiyi hesaplamakta yarar vardır. Çünkü bilindiği gibi TMS-11 çerçevesinde gelirler ve giderler tamamlanma yüzdeleri çerçevesinde mali tablolara yansıtılır.

Tablo 12. Yıllar İtibariyle Gelir ile Gider Arasındaki İlişki ve Karın Kümülatif Durumu

Yıllar	1	2	3	4
Gider	18	54	81	90
Kâr		2	6	9
Gelir	20	60	90	100

Tablo 13. Yıllar İtibariyle Kümülatif Faturalar ile Gelir Arasındaki İlişki ve Tahakkuk Hesaplarının Bakiyesi

Gelir	20	60	90	100
Tahakkuklar		5	10	15
Faturalar	25	50	75	100
Yıllar	1	2	3	4

Tablo 14. Yıllar İtibariyle Kümülatif Nakit Girişleri ile Faturalar Arasındaki İlişki ve Alıcılar Hesabının Bakiyesi

Yıllar	1	2	3	4
Faturalar	25	50	75	100
Alıcılar		5	3	3
Nakit Giriş	20	47	72	100

1.Yıl

...../.../.....			
120 ALICILAR		25	
482ERTELENMİŞ GELİRLER ⁴²			5
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			20
Birinci yıl satış kaydı, düzenlenen fatura 25YTL dir.			
...../.../.....			
100 KASA		20	
120 ALICILAR			20
Tahsil edilen tutar			
...../.../.....			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		18	
100 KASA			18
Birinci yıl maliyet kaydı			
...../.../.....			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		18	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA			18
Dönem sonu yansıtma kaydı			
...../.../.....			
482 ERTELENMİŞ GELİRLER		5	
382ERTELENMİŞ GELİRLER			5
Sürenin bir yılın inen gelirin kısa vadeli hesaba aktarılması			
...../.../.....			

⁴² Ertelemiş Gelirler hesabının işleyişi ile ilgili Bkz. Ek-1.

2.Yıl

...../.../.....			
120ALICILAR		25	
382ERTELENMİŞ GELİRLER		5	
181 GELİR TAHAKKUKLARI		10	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			40
İkinci yıl satış kaydı, düzenlenen fatura 25YTL dir.			
...../.../.....			
100 KASA		27	
120 ALICILAR			27
Tahsil edilen tutar			
...../.../.....			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		36	
100 KASA			36
İkinci yıl maliyet kaydı			
...../.../.....			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		36	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA			36
Dönem sonu yansıtma kaydı			
...../.../.....			

3.Yıl

..../..../...		
120 ALICILAR	25	
181 GELİR TAHAKKUKLARI	5	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		30
Üçüncü yıl satış kaydı, düzenlenen fatura 25YTL dir.		
..../..../...		
100 KASA	25	
120 ALICILAR		25
Tahsil edilen tutar		
..../..../...		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	27	
100 KASA		27
Üçüncü yıl maliyet kaydı		
..../..../...		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	27	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		27
YANSITMA		
Dönem sonu yansıtma kaydı		
..../..../...		

4. Yıl

..../..../..			
120 ALICILAR		25	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			10
181 GELİR TAHAKKUKLARI			15
Dördüncü yıl satış kaydı, düzenlenen fatura 25YTL dir.			
..../..../..			
100 KASA		28	
120 ALICILAR			28
Tahsil edilen tutar			
..../..../..			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		9	
100 KASA			9
Dördüncü yıl maliyet kaydı			
..../..../..			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		9	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			9
YANSITMA			
Dönem sonu yansıtma kaydı			
..../..../..			

Yukarıdaki örnekte Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre muhasebe kayıtları düzenlenmiştir. Bu kayıtların arasındaki en temel fark TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına dayanarak yapılan muhasebe kayıtlarının tahakkuk esasına dayanmasıdır.

Mevcut sistemde inşaat işinin devam ettiği yıllar boyunca maliyetler, 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına kaydedilir. Bu inşaat işi kapsamında elde edilen gelirler 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım hak edişleri hesabına kaydedilir. Bu kayıt sistemi sonucunda maliyet ve gelirler ilgili dönem kar / zararı üzerinde etkili olmazlar. Bunun yanı sıra, TMS-11 standardı kapsamında ise gelir ve maliyetler dönemler itibariyle inşaatın tamamlanma derecesine göre dağıtılmaktadır. Bu dağıtımla birlikte gelirler inşaatın tamamlanma derecesine göre Yurt İçi Satışlar hesabına aktarılır ve böylece kar / zarar üzerinde etkili olurlar. Aynı şekilde her yıl dönem içinde ortaya çıkan inşaat maliyetleri, Hizmet Üretim Maliyeti hesabında biriktirilirler ve yansıtma hesapları aracılığı ile Satılan Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılırlar. Bu durumda maliyetler de tıpkı gelirler gibi kar / zarar üzerinde etkili olurlar.

Tek Düzen Muhasebe Uygulaması ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı arasındaki farklılıkları bir diğer örnek üzerinde ele almakta yarar vardır.

Örnek: (Kurnaz)

ABC İnşaat A.Ş. 2006 yılında kurulmuştur. Firma bir okul inşaatı yapmak üzere müşteri ile anlaşmıştır. İşin tamamlanma süresi 2 yıl olup bedeli 2 milyon TL olarak belirlenmiştir. İnşaatın tahmini toplam maliyeti ise 1.600.000 TL'dir. İnşaat işi belirlenen zamanda tamamlanmış olup gerçekleşen maliyet ve hak ediş bilgileri aşağıdaki gibidir:

(Veriler TL olarak verilmiştir.)

	2006	2007
Madde ve Malzeme Giderleri	500.000	300.000
İşçik Giderleri	300.000	200.000
Diğer Giderler	200.000	100.000
Toplam Maliyet	1.000.000	600.000
Elde Edilen Hak Ediş	1.400.000	600.000

Yukarıdaki veriler ışığında öncelikle tamamlanmış sözleşme yöntemine göre (ki bu yöntem Tek Düzen Muhasebe Uygulaması tarafından kabul gören bir uygulamadır) gelir tablolarını ve muhasebe kayıtlarını yapalım.

2006 Yılı Muhasebe Kayıtları

....././.....		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.000.000	
01 Madde ve Malzeme Gideri (500.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (300.000 TL)		
03 Diğer Giderler (200.000 TL)		
100 KASA		500.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ		500.000
....././.....		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.	1.000.000	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		1.000.000
....././.....		
100 KASA	1.400.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ		1.400.000
....././.....		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	1.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.000.000
01 Madde ve Malzeme Gideri (500.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (300.000 TL)		
03 Diğer Giderler (200.000 TL)		
....././.....		

2007 Yılı Muhasebe Kayıtları

....././.....		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	600.000	
01 Madde ve Malzeme Gideri (300.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (200.000 TL)		
03 Diğer Giderler (100.000 TL)		
100 KASA		300.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ		300.000
.		
....././.....		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.	600.000	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		6 00.000
....././.....		
100 KASA	600.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ		600.000
....././.....		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	600.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		600.000
01 Madde ve Malzeme Gideri (300.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (200.000 TL)		
03 Diğer Giderler (100.000 TL)		
....././.....		

...../...../.....		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ	2.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.000.000
...../...../.....		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.600.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.		1.600.000
...../...../.....		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	2.000.000	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI		2.000.000
...../...../.....		
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	1.600.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		1.600.000
...../...../.....		

2007 Yılı Gelir Tablosu (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi)

Satış Gelirleri	2.000.000
Satışların Maliyeti	1.600.000
Brüt Satış Kar / Zararı	400.000

Aynı örneği, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının kabul ettiği tek yöntem olan tamamlama yüzdeleri yöntemine göre çözümlersek aşağıdaki sonuçlara ulaşırız.

2006 Yılı Muhasebe Kayıtları

....././.....		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.000.000	
01 Madde ve Malzeme Gideri (500.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (300.000 TL)		
03 Diğer Giderler (200.000 TL)		
100 KASA		500.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ		500.000
.		
....././.....		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.	1.000.000	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		1.000.000
....././.....		
100 KASA	1.400.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ		1.400.000
....././.....		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	1.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.000.000
01 Madde ve Malzeme Gideri (500.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (300.000 TL)		
03 Diğer Giderler (200.000 TL)		
....././.....		

....././... _____		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.000.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.		1.000.000
....././... _____		

Tamamlanma Yüzdesi = 1.000.000 / 1.600.000

= % 62,5

2006 Yılı Geliri = 2.000.000 x %62,5

= 1.250.000

....././... _____		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ	1.250.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.250.000
....././... _____		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.250.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.		1.250.000
....././... _____		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.000.000	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI		1.000.000
....././... _____		

2006 Yılı Gelir Tablosu

Satış Gelirleri	1.250.000
Satışların Maliyeti	1.000.000
Brüt Satış Kar / Zararı	250.000

2007 Yılı Muhasebe Kayıtları

....././.....		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	600.000	
01 Madde ve Malzeme Gideri (300.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (200.000 TL)		
03 Diğer Giderler (100.000 TL)		
100 KASA		300.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ		300.000
.		
....././.....		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.	600.000	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		600.000
....././.....		
100 KASA	600.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ		600.000
....././.....		

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	600.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		600.000
01 Madde ve Malzeme Gideri (300.000 TL)		
02 İşçilik Gideri (200.000 TL)		
03 Diğer Giderler (100.000 TL)		
_____././..._____		

_____././..._____

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	600.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.		600.000
_____././..._____		

Tamamlanma Yüzdesi = 600.000 / 1.600.000

= % 37,5

2007 Yılı Geliri = 2.000.000 x %37,5

= 750.000

_____././..._____

350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ	750.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		750.000
_____././..._____		

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	750.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MLYT.		750.000
.....		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	600.000	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI		600.000
.....		

2007 Yılı Gelir Tablosu

Satış Gelirleri	750.000
Satışların Maliyeti	600.000
Brüt Satış Kar / Zararı	150.000

Örnekte de görüldüğü gibi Tek Düzen Muhasebe Uygulaması kapsamında muhasebeleştirilen inşaat işinde 2007 yılında 400.000 TL kar oluşmaktadır. Ancak bu durum inşaat işi TMS-11 çerçevesinde muhasebeleştirildiğinde farklılık arz eder. TMS-11 kapsamında 2006 yılında 250.000 TL kar oluşurken 2007 yılında 150.000 TL kar oluşmaktadır. Diğer bir deyişle işletme ilk yöntemde 2006 yılında gelir üzerinden vergi ödememektedir. İkinci yöntemde ise işletme hem 2006 hem de 2007 yılında gelir üzerinden vergi ödemektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE, TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TMS-11 UYGULAMASI: STANDART İNŞAAT LTD.ŞTİ. ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Çalışmanın üçüncü bölümünde uygulama ile ilgili amaç, kapsam, kısıtlar ve uygulamada kullanılan yöntem ile ilgili bilgilere yer verilecektir.

3.1. UYGULAMANIN AMACI

Uygulamanın amacı, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde faaliyet gösteren bir firmanın hali hazırda Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanmakta olan mali tablolarının, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre hazırlanması durumunda oluşacak farklılıkları ortaya koymaktır.

3.2. UYGULAMANIN KAPSAMI

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile Türkiye'de uygulama alanı bulan tamamlanma yüzdesi yöntemini ele alınan Standart İnşaat Ltd. Şti. üzerinde uygulamak bu uygulamanın kapsamını oluşturmaktadır.

3.3. UYGULAMADA YER ALAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİ

Standart İnşaat Ltd. Şti. 1976 yılında 2002 yılına kadar ülkemizin çeşitli bölgelerinde Türk Kara Yol Müteahhitliğine önemli hizmetler vermiş çeşitli nitelikte ve büyüklükte Karayolu kazandırmıştır.

Bunun yanı sıra Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından ihalesi 1996 yılında yapılan Bornova-Turgutlu-Salihli 2.Kısım Yol İnşaatı işinde 2001-2002 yılları arası taşeron 2003 yılı itibari ile bu işin yüklenici firması olarak sıcak karışım asfalt yol yapımı işini ve Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından ihalesi 2009 yılında yapılan

Salihli Kula Selendi ayırımı yolu sıcak karışım asfalt işinde alt yüklenici olarak devam ettirmekte olup Ege Bölgesi için hayati önem taşıyan bu güzergahın yol yapım çalışmaları Standart İnşaat Ltd.ti. tarafından devam ettirilmektedir.

Şirketin misyonu toplumun ulaşım altyapısı ihtiyaçlarını belirleyip entelektüel bilgimizi ve en gelişmiş teknolojiyi kullanarak en iyi bildiğimiz iş olan ulaşım altyapı mühendisliğini icra etmektir. Bu misyon çerçevesinde şirket çalışmalarına hızla devam etmektedir.

Şirketin hali hazırda devam eden iki projesi bulunmaktadır. Bu projeler;

- Bornova-Turgutlu-Salihli 2. Kısım Yol İnşaatı Projesi
- Salihli-Kula-Selendi Ayırım Yolu İnşaatı Projesi

Uygulama çalışması kapsamında yıllara sari bu iki işin maliyet ve gelir işlemleri ele alınarak TMS-11 kapsamında yeniden hesaplamaya tabi tutulacaktır.

3.4. STANDART ÖNCESİ MALİ TABLOLAR

Standart İnşaat Ltd. Şti. 2008 Yılı Bilançosu (2007 Yılı Karşılaştırmalı)

Dönen Varlıklar	24.021.924,28	30.286.492,95
A. Hazır Değerler	1.234.651,87	656.772,84
1. Kasa	776.843,36	578.062,23
2. Alınan Çekler	450.000,00	36.751,57
3. Bankalar	7.808,51	41.959,04
C. Ticari Alacaklar	505.750,92	683.293,22
1. Alıcılar	504.704,92	683.293,22
6. Diğer Ticari Alacaklar	1.046,00	0,00
F. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	22.276.506,91	28.946.426,89
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	22.276.506,91	28.946.426,89
H. Diğer Dönen Varlıklar	5.014,58	0,00
1. Devreden KDV	5.014,58	0,00
DURAN VARLIKLAR	2.252.857,88	2.704.316,96
A. Ticari Alacaklar	30.318,13	56.811,52
5. Verilen Depozito ve Teminatlar	30.318,13	56.811,52
D. Maddi Duran Varlıklar	808.961,22	587.512,40
3. Binalar	56.000,00	56.000,00
4. Tesis, Makina ve Cihazlar	1.422.741,78	1.168.505,61
5. Taşıtlar	761.324,37	622.578,89
6. Demirbaşlar	346.063,45	476.756,97
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	1.777.168,38	1.736.329,07
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	611.183,68	1.089.756,55
6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	611.183,68	1.089.756,55
H. Diğer Duran Varlıklar	802.394,85	970.236,49
5. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	802.394,85	970.236,49
AKTİF TOPLAMI	26.274.782,16	32.990.809,91

III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	23.665.321,27	27.601.545,23
A. Mali Borçlar	2.108.168,82	782.390,79
1. Banka Kredileri	1.792.538,98	563.196,29
2. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	405.656,13	350.086,78
3. Ertilenmiş Finansal Kiralama Borçlanma	90.026,29	130.892,28
B. Ticari Borçlar	2.813.850,52	1.509.509,16
1. Satıcılar	1.023.226,06	1.414.158,52
2. Borç Senetleri	22.500,00	13.197,95
5. Diğer Ticari Borçlar	1.768.124,46	82.152,69
E. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	18.643.020,46	24.987.021,64
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	18.352.540,55	24.696.541,73
2. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	290.479,91	290.479,91
F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	84.060,89	317.497,21
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	52.591,11	274.368,31
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	31.469,78	43.128,90
G. Borç ve Gider Karşılıkları	16.220,58	5.126,43
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	17.487,31	219.215,30
2. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer	1.266,73	214.088,87

IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00	421.465,29
. A. Mali Borçlar	0,00	421.465,29
. 1. Banka Kredileri	0,00	50.515,61
. 2. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	0,00	523.323,56
. 3. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma	0,00	152.373,88
V. Öz Kaynaklar	2.609.460,89	4.967.799,39
. A. Ödenmiş Sermaye	2.500.000,00	4.000.000,00
. 1. Sermaye	2.500.000,00	4.000.000,00
. C. Kar Yedekleri	56.998,96	110.803,00
. 1. Yasal Yedekler	56.998,96	59.689,16
. 3. Olağanüstü Yedekler	0,00	51.113,84
. F. Dönem Net Karı (zararı)	52.461,93	856.996,39
. 1. Dönem Net Karı	52.461,93	856.996,39
PASİF TOPLAMI	26.274.782,16	32.990.809,91

TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı çerçevesinde, sürmekte olan inşaat işlerinin 2008 yılında tamamlanan kısmına isabet eden gelir ve maliyetlerin tamamlanma yüzdeleri oranında kar / zarara aktarılması gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle 2008 yılında projenin tamamlanma yüzdesini bulmak gerekmektedir.

Standart İnşaat Ltd. Şti 'nin devam eden 1. Projesi olan Bornova-Turgutlu-Salihli 2. Kısım Yol İnşaatı işinin tamamlanma yüzdesi bulunacaktır. Bu kapsamda öncelikle bu işin sözleşme maliyetinin bilinmesi gerekmektedir. Firmadan alınan veriler doğrultusunda sözleşme maliyeti 110.000.000 TL'dir. İkinci olarak yapılması gereken 2008 yılında bu inşaat işi için gerçekleşen maliyetin ne kadar olduğunun bulunmasıdır.

2008 yılında 1.Proje için gerçekleşen maliyetler aşağıdaki gibidir;

Tablo 15. 1.Proje 2008 Yılı Maliyetleri

170.01.001 Malzeme Giderleri/Çimento Giderleri	415.253,01
170.01.002 Malzeme Giderleri/Beton Büz	198.013,00
170.01.003 Malzeme Giderleri/Asfalt	2.758.085,85
170.01.004 Malzeme Giderleri/Demir	212.879,87

170.01.005 Malzeme Giderleri/PVC Boru	42.859,07
170.01.006 Malzeme Giderleri/Kalorifer Yakıtı	1.474.480,99
170.01.007 Malzeme Giderleri/Hazır Beton	676.872,89
170.01.008 Malzeme Giderleri/Drenaj Borusu	36.371,67
170.01.009 Malzeme Giderleri/Patlayıcı Madde	87.483,80
170.01.010 Malzeme Giderleri/Kereste	18.334,87
170.01.011 Malzeme Giderleri/Kutu Menfez	18.630,00
170.01.012 Malzeme Giderleri/Bordür Taşı	196.951,75
170.01.013 Malzeme Giderleri/Kavşak Kontrol Cihazları	210.137,19
170.02.001 İşçi Ücret ve Giderleri/Esas Ücretler	900.229,93
170.02.010 İşçi Ücret ve Giderleri/SSK. İşveren Hissesi	188.130,54
170.02.011 İşçi Ücret ve Giderleri/İşsizlik İşveren Hissesi	24.333,95
170.02.012 İşçi Ücret ve Giderleri/Yemek, Barınma, Giyim Gide	388.419,55
170.04.001 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Aydınlatma	476.262,03

170.04.002 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Taşıt Aracı	466.343,06
170.04.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/İş Makineleri	1.023.126,17
170.04.004 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Haberleşme	25.510,54
170.04.006 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Kira Giderler	49.925,66
170.04.007 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Nakliye Gid.	5.793.512,01
170.04.009 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Diğer Dış. S	537.497,05
170.05.002 Çeşitli Giderler/Kırtasiye Giderleri	37.689,78
170.05.003 Çeşitli Giderler/Sigorta Giderleri	102.091,76
170.05.004 Çeşitli Giderler/İşin Devir Bedeli	2.160.000,00
170.05.005 Çeşitli Giderler/Gider Sayılan Demirbaşlar	8.027,04
170.05.006 Çeşitli Giderler/Mahkeme Noter Giderleri	64.420,20
170.05.007 Çeşitli Giderler/Akaryakıt ve Yağ Giderleri	6.024.125,11
170.05.009 Çeşitli Giderler/Diğer Çeşitli Giderler	251.216,98
170.06.001 Vergi, Resim ve Harçlar/Damga Vergisi	4.155,16

170.06.002 Vergi, Resim ve Harçlar/M.K. Taşıt Vergileri	28.591,64
170.06.003 Vergi, Resim ve Harçlar/Hak Ediş Damga Vergisi	170.968,95
170.06.009 Vergi, Resim ve Harçlar/Diğer Vergi, Resim ve Harçlar	2.330,23
170.06.013 Vergi, Resim ve Harçlar/K.K.Edilmeyen Giderler	48.585,20
170.07.001 Amortisman Giderleri/Şantiyede Kullanılan MDV. Am.	1.016.444,17
170.08.001 Finansman Giderleri/Teminat Mektubu Komisyonları	184.251,23
170.09.001 Ortak Gider Payları/Genel Yönetim Gider Payı	499.247,51
170.09.002 Ortak Gider Payları/Finansman Gider Payı	1.236.322,31
170.90 Enflasyon Düzeltme Farkı(2003 Yılı)	97.825,77
170.91 Enflasyon Düzeltme Farkı(2004 Yılı)	790.489,40
2008 Yılı Toplam Maliyet	28.946.426,89

Bu bilgiler ışığında;

1. Proje Tamamlanma % = (100 * Gerçekleşen Maliyet) / Sözleşme Maliyeti

1. Proje Tamamlanma % = (100 * 28.946.426,89) / 110.000.000

1. Proje Tamamlanma % = %26,31

Bu durumda sözleşme gelirlerinin % 26,31'inin kar / zarara aktarılması gerekmektedir.

1.Projenin sözleşme gelirleri; 36.029.231,57 TL'dir. Bu gelirlerin % 26,31'ine isabet eden kısım olan 9.497.290,83 TL kar / zarara aktarılacaktır.

Bu hususta yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

......./...../.....		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ	9.497.290,83	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		9.497.290,83
......./...../.....		

Bu kayıt firmanın aşağıdaki gibi olan 2008 yıl sonu Yurt İçi Satışlar hesabına 9.497.290,83 TL'lik bir artış olarak yansıtacaktır.

Tablo 16. Standarttan Önceki Yurt İçi Satışlar Hesabı

Ticari Mallar Satışları/Motorin Satışlar	678.708,53
Hizmet Satışları/Malzeme Satış Gelirleri	1.338.121,21
Hizmet Satışları/Diğer Hizmet Satışları	6.754,23
1.Proje 2008 Yılı Geliri	9.497.290,83

Firmanın 1. Projesi için yapılan aynı hesaplamaları, firmanın devam etmekte olan diğer projesi olan Salihli-Kula-Selendi Ayrım Yolu İnşaatı işi için de yapmak gerekmektedir. Firmanın 2. Projesinin 2008 yılında oluşan maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 17. 2. Proje 2008 Yılı Maliyetleri

173.01.009 Malzeme Giderleri/Patlayıcı Madde	10.402,08
173.01.010 Malzeme Giderleri/Kereste	899,83
173.02.001 İşçi Ücret ve Giderleri/Esas Ücretler	501.284,26
173.02.010 İşçi Ücret ve Giderleri/SSK. İşveren Hissesi	105.409,88
173.02.011 İşçi Ücret ve Giderleri/İşsizlik İşveren Hissesi	9.692,37
173.02.012 İşçi Ücret ve Giderleri/Yemek, Barınma, Giyim Gideri	47.744,29
173.04.001 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Aydınlatma	65.596,92
173.04.002 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Taşıt Araçları	65.526,85
173.04.003 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/İş Makineleri	142.130,80
173.04.004 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Haberleşme	5.497,75
173.04.006 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Kira Giderleri	7.788,39
173.04.007 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Nakliye Gid.	944.677,44
173.04.009 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler/Diğ.Dış.Sa	62.492,84
173.05.002 Çeşitli Giderler/Kırtasiye Giderleri	5.664,00

173.05.003 Çeşitli Giderler/Sigorta Giderleri	10.090,20
173.05.005 Çeşitli Giderler/Gider Sayılan Demirbaşlar	1.450,25
173.05.006 Çeşitli Giderler/Mahkeme ve Noter Giderleri	13.849,99
173.05.007 Çeşitli Giderler/Akaryakıt ve Yağ Giderleri	912.653,06
173.05.009 Çeşitli Giderler/Diğer Çeşitli Giderler	12.887,24
173.06.005 Vergi, Resim ve Harçlar/Hak Ediş Damga Vergisi	24.763,01
173.06.009 Vergi, Resim ve Harçlar/Diğer Vergi, Resim ve Harç	58.137,99
173.06.013 Vergi, Resim ve Harçlar/K.K.Edilmeyen Giderler	2.643,86
173.07 Amortisman Giderleri	66.364,75
173.08.001 Finansman Giderleri/Teminat Mektubu Masrafları	1.496,25
173.09.001 Ortak Gider Payları/Genel Yönetim Gider Payları	34.799,24
173.09.002 Ortak Gider Payları/Finansman Giderleri Payı	113.490,07
2008 Yılı Toplam Maliyet	3.227.433,61

Bu bilgiler ışığında;

2. Proje Tamamlanma % = (100 * Gerçekleşen Maliyet) / Sözleşme Maliyeti

2. Proje Tamamlanma % = (100 * 3.227.433,61) / 10.000.000

2. Proje Tamamlanma % = % 32,27

		31.12.2009	31.12.2010
I- DÖNEN VARLIKLAR			
A- Hazır Değerler		1.302.227,76	641.509,31
1-Kasa		67.789,86	37.937,93
2-Alınan Çekler			328.705,15
3- Bankalar		1.234.437,90	274.866,23
4-Verilen çek/Ödeme emir (-)			0,00
5-Diğer Hazır Değerler			0,00
B-Menkul Kıymetler		0	0
1-Hisse senetleri			
2-Özel Kes.Tah .Senet Ve Bono			
3-Kamu Kes.Tah.Bono Senet.			
4-Diğer Menkul Kıymetler			
5-Men.Kıy.Değ.Düşük.karşılığı(-)			
C-Ticari Alacaklar		2.691.155,89	1.356.082,40
1-Alicılar		2.691.155,89	1.356.082,40
2-Alacak Senetleri			
D-Diğer Alacaklar		2.323.824,68	0,00
1-Ortaklardan Alacaklar		2.323.824,68	
2-İştiraklerden alacaklar			
3-Bağlı ortaklıklardan alacaklar			
4-Personelden Alacaklar			
5-Diğer çeşitli Alacaklar			
6-Diğ. Alac.Senet.Reeskontu(-)			
7-Şüpheli Diğer Alacaklar			
8-Şüp.Diğ.Alac.Karşılığı (-)			
E-Stoklar		489.255,17	845.069,67
1-İlk Madde Ve Malzeme		91.984,38	
2-Yarı Mamuller			41.220,08
3-Mamuller			
4-Ticari Mallar			
5-Diğer Stoklar			
6-Stok Değer Düş.Karşılığı (-)			
7-Verilen Sipariş Avansları		397.270,79	803.849,59
F-Yıllara Yaygın İnşaat		35.485.150	50.953.296,83

1-Yıllara Yay.İnş.Onar.Maliyet	35.485.150,12		50.953.296,83	
2-Yıllara Yay.inş.Enflas.Düzeltilme.H				
3-Taşeronlara Verilen Avans				
G-Gelecek Aylara Ait Giderler				
Ve Gelir Tahakkukları		0		0,00
1-Gelecek aylara ait giderler				
2-Gelir Tahakkukları				
H-Diğer Dönen Varlıklar		0,00		0,00
1-Devreden Kdv			0,00	
2-İndirilecek Kdv			0,00	
3-Diğer Kdv				
4-Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar				
5-İş Avansları				
7-Sayım Ve tesellüm Noksanları				
8-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar				
9-Diğer dönen varlıklar karşılığı (-)				
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		42.291.613,62		53.795.958,21
II- DURAN VARLIKLAR				
A- Ticari Alacaklar		51.440,97		51.440,97
1-Alıcılar				
2-Alacak Senetleri				
3-Alacak Senet Reeskontu (-)				
4-Kazanılmamış Fin.Kira Faiz.Geliri (-)				
5-Verilen Depozito Teminatlar	51.440,97		51.440,97	
6-Şüp.Alac.Karşılığı (-)				
B- Diğer Alacaklar		0,00		0,00
1-Ortaklardan Alacaklar				
2-İştiraklerden Alacaklar				
3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar				
4-Personelden Alacaklar				
5-Diğer Çeşit Alacaklar				
6-Diğer Alac.Senet.Reeskontu (-)				
7-Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)				
C- Mali Duran Varlıklar		0,00		0,00
1-Bağlı Menkul Kıymetler				
2-Bağ.Men.Kıy.Değ.Düş.Karş (-)				
3-İştirakler				
4-İştirakler Sermaye Taahhüt (-)				
5-İşt.Serm.Pay.Değ.Düş.Karş(-)				
6-Bağlı Ortaklıklar				
7-Bağlı Ort.Serm.Taahhüdü (-)				
8-Bağ.Ort.Serm.Pay.Değ.Düş.Karş (-)				
9-Diğer Mali duran Varlıklar				
10-Diğ.Mali.Varl.Değ.Düş.Karş. (-)				
D- Maddi Duran Varlıklar		2.223.211,62		2.305.468,26
1-Arazi Arsalar				
2-Yeraltı Yerüstü Düzenleri				

3-Binalar	146.000,00		146.000,00	
4-Tesisi Makina ve cihazlar	2.270.120,90		2.749.715,11	
5-Taşıtlar	931.108,02		1.020.389,45	
6-Demirbaşlar	197.053,81		218.395,87	
7-Diğer maddi duran varlıklar				
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	1.321.071,11		1.829.032,17	
9-Yapılmakta olan yatırımlar				
10-Verilen Avanslar				
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar		430.715,61		844.565,21
1-Haklar	716.492,38		987.887,19	
2-Şerefiye				
3-Kuruluş Örgütlenme Giderleri				
4-Araştırma Geliştirme Giderleri				
5-Özel Maliyetler			4.155,00	
6-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar				
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	285.776,77		147.476,98	
8-Verilen Avanslar				
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		0,00		0,00
1-Arama Giderleri				
2-Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri				
3-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Mallar				
4-Birikmiş Tükenme Payları (-)				
5-Verilen avanslar				
G-Gelecek Yıllara Ait Gelir Ve Gider Tahakkukları		0,00		9.975,27
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler			9.975,27	
2-Gelir Tahakkukları				
H-Diğer Duran Varlıklar		1.040.205,06		1.575.222,14
1-Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV				
2-Diğer Kdv				
3-Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar				
4-Elden Çıkacak Stok Maddi Duran Varlık				
5-Peşin Ödenen Vergi Fonlar	1.040.205,06		1.575.222,14	
6-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar				
7-Stok Değ .Düşüklüğü Karş. (-)				
8-Birikmiş Amortismanlar (-)				
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		3.745.573,26		4.786.671,85
VARLIK TOPLAMI		46.037.186,88		58.582.630,06

Bu durumda sözleşme gelirlerinin % 32,27 'inin kar / zarara aktarılması gerekmektedir.

2008 Yılında oluşan sözleşme gelirleri; 8.235.663,15 TL'dir. Bu gelirlerin % 32,27'sine isabet eden kısım olan 2.657.648,50 TL kar / zarara aktarılacaktır.

Bu hususta yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

......./././.....		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ	2.657.648,50	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		2.657.648,50
......./././.....		

Bu kayıt firmanın aşağıdaki gibi olan 2008 yıl sonu Yurt İçi Satışlar hesabına 2.657.648,50TL'lik bir artış olarak yansıtacaktır.

Tablo 18. Standarttan Önceki Yurtiçi Satışlar Hesabı

Ticari Mallar Satışları/Motorin Satışlar	678.708,53
Hizmet Satışları/Malzeme Satış Gelirleri	1.338.121,21
Hizmet Satışları/Diğer Hizmet Satışları	6.754,23
2.Proje 2008 Yılı Geliri	2.657.648,50

2008 yılı için yapılan işlemlerin tamamını 2009 ve 2010 yılı kayıtları için de yapmak gerekmektedir.

Standart İnşaat Ltd. Şti. 2010 Yılı Bilançosu (2009 Yılı Karşılaştırmalı)

	31.12.2009		31.12.2010	
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A-Mali Borçlar		1.170.697,85		540.400,01
1-Banka Kredileri	1.170.697,85		540.400,01	
2-Finans.kira işlemlerinden borçlar				
3-Ertelenmiş Fin.Kira borçlanma maliyeti (-)				
4-Uzun vadeli kredi anapara taksit ve faizleri				
5-Tahvil Anapara Borç ve taksit				
6-Çıkarılmış Bono ve senetler				
7-Çıkarılmış diğer menkul kıymet				
8-Menkul kıymet İhraç Farkı (-)				
9-Diğer mali borçlar				

B- Ticari Borçlar		5.350.569,17		3.234.545,50
1-Satıcılar	3.975.280,30		1.232.534,17	
2-Borç Senetleri	1.375.288,87		2.002.011,33	
3-Borç Senetleri Reeskontu (-)				
4-Alınan Depozito ve Teminatlar				
5-Diğer Ticari Borçlar				
C- Diğer Borçlar		89.584,84		58.629,55
1-Ortaklara Borçlar				
2-İştiraklere Borçlar				
3-Bağlı Ortaklara Borçlar				
4- Personele Borçlar	89.584,84		58.629,55	
5-Diğer Çeşitli Borçlar				
6-Diğer Borç sent.Reesk. (-)				
D- Alınan Avanslar		37.500,68		145.168,25
1-Alınan Sipariş Avansları	37.500,68		145.168,25	
2-Alınan diğer avanslar				
E-Yıllara Yay.İnş.Onar.Hak Edişleri		31.907.110,52		45.153.209,90
1-Yıllara Yay.İnş.Onar.Hak Edişleri	31.616.631,61		44.862.729,99	
2-Yıllara Yay.İnş.Enflas.Düzeltilme Hesabı	290.478,91		290.479,91	
F-Ödenecek Vergi Yükümlülükler		548.953,33		90.181,51
1- Ödenecek Vergi Ve fonlar	507.355,93		60.896,65	
2-Ödenecek Sos.Güven.Kesinti	41.597,40		29.284,86	
3-Vadesi Geçmiş,Ertenmiş veya Taksit Lendirilmiş Vergi Ve Diğ Yükümlülükler				
4-Ödenecek Diğer Yükümlülükler				
G-Borç Ve Gider Karşılıkları		132.060,41		0,00
1-Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	158.598,36			
2-Dönem Karından Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)	26.537,95			
3- Kıdem Tazminatı Karşılığı				
4-Maliyet Giderleri karşılığı				
5-Diğer Borç ve gider Karşılıkları				
H-Gelecek Aylara Ait Gelir Ve Gider Tahakkukları		0,00		0,00
1-Gelecek aylara ait gelirler				
2-Gider tahakkukları				
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynak		0,00		0,00
1- Hesaplanan KDV			0,00	
2-Diğer Kdv				
3-Merkez ve şubeler cari Hesabı				
4-Sayım Ve Tesellüm Fazlaları				
5-Diğer çeşitli Yabancı kaynaklar				
		39.236.476,80		49.222.134,72
A-Mali Borçlar		1.203.777,84		1.379.051,10
1-Banka Kredileri	832.828,16		748.787,68	
2-Finans.kira.işlemlerinden borçlar	523.323,56		729.030,63	
3-Ertelenmiş finans kira.borçlanma				

maliyetleri (-)	152.373,88		98.767,21	
14-Çıkarılmış Tahviller				
5-Çıkarılmış diğer menkul kıymetler				
6-Menkul kıymet ihraç farkı (-)				
7-Diğer mali borçlar				
B- Ticari Borçlar		0,00		0,00
1-Satıcılar				
2-Borç senetleri				
3-Berç senetleri reeskontu (-)				
4-Alınan Depozito ve Teminatlar				
5-Diğer Ticari Borçlar				
C- Diğer Borçlar		0,00		1.348.038,84
1-Ortaklara Borçlar			1.348.038,84	
2-İştiraklere borçlar				
3-Bağlı ortaklara borçlar				
4-Diğer çeşitli borçlar				
5-Diğer borç senetleri reeskontu (-)				
6-Kamuya olan Ertelenmiş ve Taksitlendirilmiş borçlar				
D-Alınan Avanslar		0,00		0,00
1- Alınan sipariş avansları				
2- Alınan Diğer avanslar				
E-Borç Ve Gider Karşılıkları		0,00		0,00
1- Kıdem Tazminatı Karşılığı				
Diğer borç ve gider karşılıkları				
F-Gelecek Yıll.Ait Gelir Gid.Tahak.		0,00		0,00
1-Gelecek Yıllara ait gelirler				
2-Gider Tahakkukları				
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		0,00		0,00
1-Gelecek yıllara ertelenen veya terkin edilecek Kdv				
2-Tesise katılma payları				
3-Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar				
UZUN VADE.YABAN.KAYNAK.TOPLAMI		1.203.777,84		2.727.089,94
A-Ödenmiş Sermaye		4.000.000,00		4.000.000,00
1-Sermaye	4.000.000,00		4.000.000,00	
2-Ödenmemiş Sermaye (-)				
3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları				
4-Sermaye Düzeltm. Olumsuz Farkları(-)				
B-Sermaye Yedekleri		0,00		0,00
1-Hisse senedi ihraç primleri				
2-Hisse senedi iptal karları				
3-MDV Yeniden değerlendirme artışları				
4- İştirakler Yen. Değerleme artışları				
5-Maliyet Bedeli Artışları Fonu				
6-Diğer sermaye yekleri				
C-Kar Yedekleri		110.803,00		110.803,00

1-Yasal Yedekler	59.689,16		59.689,16	
2-Statü Yedekleri				
3-Olağanüstü Yedekler	51.113,84		51.113,84	
4-Diğer kar yedekleri				
5-Özel fonlar				
D-Geçmiş Yıl Karları		856.996,39		1.486.128,24
Geçmiş yıllar karlar	856.996,39		1.486.128,24	
E-Geçmiş Yıl Zararları (-)		0,00		0,00
Geçmiş yıllar zararları				
F-Dönem Net Karı (Zararı)		629.131,85		1.036.474,16
1-Dönem Net Karı	629.131,85		1.036.474,16	
2-Dönem Net Zararı (-)				
		5.596.931,24		6.633.405,40
KAYNAK TOPLAMI		46.037.185,88		58.582.630,06

2009 Yılında 1.Proje için oluşan maliyetler 28.059.161,72 TL'dir.

Bu bilgiler ışığında;

1. Proje Tamamlanma % = (100 * Gerçekleşen Maliyet) / Sözleşme Maliyeti

1. Proje Tamamlanma % = (100 * 28.059.161,72) / 110.000.000

1. Proje Tamamlanma % = % 25,51.

Bu durumda sözleşme gelirlerinin % 25,51'inin kar / zarara aktarılması gerekmektedir.

1.Projenin sözleşme gelirleri; 36.029.231,57 TL'dir. Bu gelirlerin % 25,51'ine isabet eden kısım olan 9.190.454,87 TL kar / zarara aktarılacaktır.

Bu hususta yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

....././.....		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ	9.190.454,87	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		9.190.454,87

......./.../.....

Bu kayıt firmanın aşağıdaki gibi olan 2009 yıl sonu Yurt İçi Satışlar hesabına 9.190.454,87 TL'lik bir artış olarak yansıyacaktır.

Tablo 19. Standarttan Önceki Yurtiçi Satışlar Hesabı

Ticari Mallar Satışları/Motorin Satışlar	215.204,35
Hizmet Satışları/Malzeme Satış Gelirleri	25.918,70
Tevkifatlı Satışlar	993.590,97
Mal Satışları	850.807,55
1.Proje 2009 Yılı Geliri	9.190.454,87

2009 Yılında 2.Proje için oluşan maliyetler 6.772.566,00 TL'dir.

Bu bilgiler ışığında;

2. Proje Tamamlanma % = $(100 * \text{Gerçekleşen Maliyet}) / \text{Sözleşme Maliyeti}$

2. Proje Tamamlanma % = $(100 * 6.772.566,00) / 10.000.000$

2. Proje Tamamlanma % = % 67,73.

Bu durumda sözleşme gelirlerinin % 67,73'ünün kar / zarara aktarılması gerekmektedir.

2.Projenin sözleşme gelirleri; 36.029.231,57 TL'dir. Bu gelirlerin % 67,73'üne isabet eden kısım olan 24.402.598,54 TL kar / zarara aktarılacaktır.

Bu hususta yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

...../.../.....		
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAK EDİŞLERİ	24.402.598,54	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		24.402.598,54
...../.../.....		

Bu kayıt firmanın aşağıdaki gibi olan 2009 yılsonu Yurt İçi Satışlar hesabına 24.402.598,54 TL'lik bir artış olarak yansıyacaktır.

Tablo 20. Standarttan Önceki Yurtiçi Satışlar Hesabı

Ticari Mallar Satışları/Motorin Satışlar	215.204,35
Hizmet Satışları/Malzeme Satış Gelirleri	25.918,70
Tevkifatlı Satışlar	993.590,97
Mal Satışları	850.807,55
2.Proje 2009 Yılı Geliri	24.402.598,54

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ele alınmıştır. Bu standart özet olarak aşağıdaki hususları kapsamaktadır;

- Sözleşme geliri, ön sözleşmede belirlenen tutar ile sözleşmeye konu olan işin yapılması sırasında ortaya çıkan, gelir artışı sağlayabilecek sapmaları ve tutarı güvenilir bir şekilde hesaplanabilen ek hak edişler ile teşvik ödemelerini kapsar.
- Sözleşme maliyeti, doğrudan sözleşmeye ilişkin olan harcamaları, genel sözleşme faaliyetlerinden projeye dağıtılabilecek makul giderleri ve sözleşme hükümlerine göre müşteri ile doğrudan ilişkilendirilebilecek diğer masrafları içerir.
- İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa sözleşme ile ilgili gelir ve giderin projenin tamamlanma oranına göre kayıtlara alınması gerekir.
- Proje sonuçları güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyor ise muhasebe kayıtlarına herhangi bir kar dahil edilmez. Bunun yerine, sözleşme gelirleri yalnızca sözleşme maliyetlerinin karşılanabileceği oranda kayda alınır ve inşaat maliyetleri gerçekleştiği dönemlerde gider yazılır

- Toplam sözleşme maliyetinin projeden elde edilecek olan geliri aşması olasılığı varsa, tahmin edilen proje zararının tümü cari dönemde kayıtlara alınır.

Çalışma çerçevesinde detaylı bir şekilde incelenen TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının özeti yukarıdaki gibidir. Bu standart çerçevesinde Türkiye’de faaliyet gösteren ve kayıtlarını Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre tutan Standart İnşaat Ltd. Şti. ’nin yıllara sari işleri ile ilgili muhasebe kayıtları çalışmanın uygulama bölümünde ele alınmıştır.

Uygulama kapsamında varılan sonuçlar aşağıdaki gibidir;

- Standart İnşaat Ltd. Şti. Tek Düzen Muhasebe Uygulaması kapsamında yıllara yaygın inşaat onarım işlerini tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebeleştirmektedir. Bu nedenle inşaat işleri ile ilgili ortaya çıkan maliyet ve gelirler sözleşme bitiminde ya da diğer bir deyişle inşaat işlerinin geçici kabullerinin yapıldığı yılda çıkartılacak finansal tablolarda kar / zararı etkileyecektir.
- Standart İnşaat Ltd. Şti.’ nin mali tabloları çerçevesinde devam eden projelerinde tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanmıştır. Bu çerçevede 2008 ve 2009 yılında projelerin tamamlanma yüzdeleri gerçekleşen maliyetler ve proje maliyeti kapsamında hesaplanmıştır. Hesaplanan tamamlanma yüzdeleri ile ilgili yılın gelir tablosuna aktarılması gereken proje gelirleri hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar sonucunda varılan sonuçlar;
 - Tamamlanma yüzdesi yöntemi, gelir ve maliyetleri oluştukları dönem itibariyle finansal tablolara yansıttığı için daha doğru bir yöntemdir.
 - Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile yeniden oluşturulan gelir tablosu, standarttan önceki gelir tablosuna oranla daha yüksek gelir gösterecektir

ki bu firmanın gelir üzerinden hesaplanan vergilerini doğrudan etkileyecek bir husustur.

- Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile oluşturulan finansal tablolar son kullanıcılar açısından daha doğru bilgiler içermektedir.

İşletme faaliyetleri sürdürülürken çeşitli gelirler elde edilir. Bunların bir kısmı esas faaliyetlerden; bir kısmı da Olağan ve Olağan dışı diğer faaliyetlerden sağlanır.

Gelirlerin elde edilmesi kayda alınması ve raporlanması; gelirin özelliği elde edilmiş biçimi zamanı ve sözleşme şartları gibi çeşitli faktörlere göre değişir. Mesela üç yıllık kira gelirisinin peşin tahsil edilmesi ile satışı yapılacak mal ve hizmet için peşinat alınması farklı muhasebe işlemlerini gerektirir. Benzer şekilde vadeli olarak satılan bütün risk ve tasarrufları alacıya geçen; ancak vade farkı geliri zamana bağlı olarak doğacak bir mal ve hizmet satışı için tahakkuk ettirilecek vade farkı gelirisinin tabi olacağı muhasebe işlemi de farklıdır. Peşin tahsil edilen ve gelecek dönemi ilgilendiren kira geliri satışı yapılacak mal ve hizmet için alınan avanslar ve vadeli satışlarda vade sonunda doğacak vade farkı gelirleri özüne bakıldığında realize olmamış ancak dönemsellik ilkesi gereği bilançoda borç olarak raporlanan pasif kıymetlerdir.

Bu husus 1 numaralı muhasebe uygulamaları genel tebliğinde 380 numaralı hesap açıklamasında ; peşin tahsil olunan gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Ait olduğu dönemde ilgili gelir hesaplarına devredilir denilerek izah edilmiştir. Gerek tekdüzen hesap planında gerekse yabancı literatürde realize olmamış bu tür gelirler bilançonun yabancı kaynaklar kısmında raporlanmakla birlikte adına borç denilmemektedir.

KAYNAKÇALAR

Akdoğan, Nalân, Sevilengül Orhan, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Gazi Kitabevi, 2007

Akgül, A.Başak, Akay, Hüseyin, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin bir Araştırma”, Türkmen Kitabevi, 2004

Alagöz, Ali, “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2009

Başpınar, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarını Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, 2004

Bayazıtlı, Ercan ve diğerleri, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış”, Tesmer Yayınları, 2006

Bekçi, İsmail, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2007

Bozfakioğlu, M., Nedim, “Muhasebe Yönetimi Standardizasyonu, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler”, TÜRMOB Yayınları, 2002

Coşkun, Ali ve Güngörmüş, H. Ali, “ Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması”, 2001
[www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Makale Insaat.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Makale_Insaat.pdf)

Çankaya, İslam, “İnşaat Muhasebesi-Yıllara Yaygın-Özel İnşaatlar”, Meslek Yapıtları, 2003

[Çevrimiçi] TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri, <http://www.tmsk.org.tr> , 20.04.2011.

[Çevrimiçi]<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T&submenuheader=-1>,
22.04.2011.

[Çevrimiçi] Doğruer, Ufuk, “AB Sürecinde UFRS’ den TFRS’ ye,
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003>

Çiçek, Hüseyin, “Türk Muhasebe Hukuku’nda Karşılıklar ve Uluslararası Standartlarla
Karşılaştırılması (Yüksek Lisans Tezi)”, Muğla, 1998

Deloitte, “UFRS 2010 Cep Kitapçığı” http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_audit_UFRS2010_141010.pdf,
01.05.2011.

Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 28.04.2011.

Gökdeniz, Ümit, Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm
Önerisi, Avcıol Basım Yayın, 2005

Güngörmüş, A. Haydar, Boyar, Ender, “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında
Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda Gelirin Tespiti”, Vergi Dünyası
Dergisi, 2007

Güngörmüş, A. Haydar ve Boyar, Ender, “İNşaat Sözleşmeleri Standardına (TMS 11)
Bir Uygulama Önerisi, 2011, www.tmsk.org.tr

Güven, Ayhan, “Muhasebe Standardı Oluşturmada Yöntem ve Kurumsal Yapının
Analizi ve Bir Model Önerisi (Yüksek Lisans Tezi)”, Kütahya, 1999

IFRS Workbooks for Accounting Professionals, “IAS Construction Contracts”,
<http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks> 28.04.2011.

İnan, Aslan, “Hakediş Nedir? Nasıl Tanzim Edilir? Nasıl Ödenir? Kimler Kullanır?”,
2011 www.yildiz.edu.tr/~inan/Hakedis.pdf

Kızılot, Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik,
Yaklaşım Yayıncılık, 2009

Kurnaz, Niyazi, www.niyazikurnaz.net/TMS/TMS11.pps, 03.05.2011.

Özmen, Sibel, “Tek Düzen Hesap Planı – Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik
Mevzuatı”, Seçkin Yayıncılık, 2008

Sağlam, Nejdet, “Bölümsel Raporlama ve Uygulaması”, Anadolu Üniversitesi
Yayınları, 2001

Sanlı, Nail, “Global Muhasebe Standartları”, Mali Çözüm Dergisi, 2002

Sayar, Zafer, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı
Altında Türkiye Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”,
Muhasebe ve Denetime Bakış, 2002

Sevilengül, Orhan, “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi, 2008

Şenlik, Mehmet, “İnşaat Muhasebesi”, Detay Yayıncılık, 2005

Yalkın, Y. Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’ nun Çalışmaları
ve Türkiye Muhasebe Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2002

Yalkın, Y. Koç, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2002

Yaveroğlu, Levent, “Uluslararası Muhasebe Standartları El Kitabı”, Deloitte Touche Tohmatsu Yayınları, 2001