
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 11

(DMS 11)

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

RG 10 Ekim 2012 / 28437

Amaç

1. Bu standardın amacı inşaat sözleşmelerinden doğan gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe yaklaşımını açıklamaktır. Bu standart;

1. İnşaat sözleşmesi olarak sınıflandırılması gereken düzenlemeleri tanımlar,
2. Kamu sektöründe karşılaşılabilecek inşaat sözleşmesi çeşitlerine ilişkin rehberlik sunar,
3. Sözleşme giderlerinin ve varsa gelirlerinin açıklanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin temel hususları belirler.

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE YÜKLENİLEN FAALİYETLERİN DOĞASI GEREĞİ SÖZLEŞME FAALİYETİNİN YÜRÜRLÜĞE GİRDİĞİ TARİH VE TAMAMLANDIĞI TARİH GENELLİKLE FARKLI RAPORLAMA DÖNEMLERİNE GIRER.

Genellikle, kamu sektörü birimlerince yapılan ve yürürlüğe giren inşaat sözleşmelerinde sözleşme geliri ile ilgili herhangi bir tutar belirtilmez. Bunun yerine, sözleşme faaliyetlerini destekleyecek parasal kaynak ya genel devlet gelirinden tahsis veya benzeri pay ayırma suretiyle ya da yardımlar veya bağışlarla karşılanır. Bu tür durumlarda, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki temel husus, sözleşme giderlerinin sözleşme konusu işin yapıldığı döneme dağıtılması ve ilgili giderlerin tahakkuk ettirilmesidir.

Bazı durumlarda ise kamu sektörü birimlerince yapılan sözleşmelerin yürürlüğe girmesi ticari temellere göre olabilmekte ya da tamamen veya kısmen maliyetini karşılayacak şekilde gayri ticari olabilmektedir. Bu tür durumlarda inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki temel husus, sözleşme gelirlerinin ve sözleşme maliyetlerinin sözleşme konusu işin yapıldığı raporlama dönemlerine dağıtımıdır.

Kapsam

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan yüklenici kamu idaresi, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.

Tanımlar

3. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

İnşaat Sözleşmeleri:

Özellikle bir varlığın veya tasarımı, teknoloji, işlevi veya genel kullanım amaçları açısından birbirleri ile yakından ilişkili veya birbirine bağımlı olan bir varlık grubunun inşası için yapılmış olan sözleşme ya da benzeri bağlayıcı düzenlemedir.

Yüklenici:

İnşaat sözleşmesine uygun olarak sözleşme konusu işi yapandır.

Maliyet Artı veya Maliyet Esaslı Sözleşme:

İzin verilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetlerin, ticari sözleşmelerde bu maliyetlerin belirli bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek yükleniciye ödenmesini gerektiren inşaat sözleşmesidir.

Sabit Fiyatlı Sözleşme:

Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını veya üretim birimi başına sabit bir tutarı kabul ettiği, bazı durumlarda maliyet güncelleştirmesine tabi tutulan inşaat sözleşmesidir.

İnşaat Sözleşmeleri

4. Bir inşaat sözleşmesi; bina, yol, köprü, tünel, baraj, boru hattı, gemi gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. Sözleşme; proje, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Su şebekesi, rafineri ve diğer kompleks altyapı varlıklarının inşası bu tür sözleşmelere örnek olarak verilebilir.

5. Bu standarda göre inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri içerir;

- 1) Proje yöneticileri ve mimarlar ile yapılan hizmet sözleşmeleri gibi, bir varlığın inşasıyla doğrudan ilgili olan hizmetlerin ifa edilmesine ilişkin sözleşmeler,
- 2) Varlıkların yıkımı veya yenilenmesi için yapılan sözleşmeler ve varlıkların yıkımını takiben yapılan çevre düzenlemesi ile ilgili sözleşmeler.

6. Bu standart çerçevesinde inşaat sözleşmeleri, taraflar üzerinde bağlayıcı güce sahip olan tüm düzenlemeleri de içerir. Örneğin sözleşme yapma yetkisi olmayan iki kamu idaresi bir varlığın inşası için resmi bir anlaşma yapabilir. Buna rağmen, bu düzenleme eğer bir sözleşme gibi taraflara haklar ve yükümlülükler getiriyorsa, inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir. Bir bakanlık düzenlemesi, bakanlar kurulu kararı, yasamaya ilişkin karar ya da mutabakat zaptı bu çeşit bağlayıcı düzenlemelere örnek olarak verilebilir.

7. İnşaat sözleşmeleri bu standart kapsamında sabit fiyatlı sözleşmeler, maliyet artı ya da maliyet esaslı sözleşmeler şeklinde birkaç şekilde sınıflandırılır. Bazı ticari inşaat sözleşmeleri, örneğin tavan fiyatta anlaşılmış

maliyet artı veya maliyet esaslı sözleşmelerde olduğu gibi, hem sabit fiyat sözleşmesi hem de maliyet artı ya da maliyet esaslı sözleşme özelliklerini içerebilir. Böylesi durumlarda yüklenici, sözleşme gelir ve giderinin ne zaman kaydedileceğini belirlemek için bu standarttaki koşulları dikkate alır.

8. Maliyet artı ve maliyet esaslı sözleşmeler hem ticari hem de ticari olmayan sözleşmeleri kapsar. Ticari bir sözleşme, müteahhidin sözleşmede belirlenen inşa maliyetini ve sözleşmenin diğer taraflarınca sağlanan kâr marjını kapsayan geliri belirler. Ancak bir kamu idaresi başka bir kamu idaresi için maliyetinin tamamının ya da bir kısmının karşılanması koşuluyla bir varlık inşa etmek için ticari olmayan bir sözleşmeye de taraf olabilir. Bazı durumlarda maliyeti karşılama, inşaatı yaptıran tarafından yapılan ödemeleri ve diğer taraflarca inşa için yapılacak özel amaçlı bağış ya da parasal kaynak aktarımlarını kapsayabilir.

9. Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi için varlık inşa ettiği birçok durumda inşa faaliyetinin maliyeti inşaatı yaptırandan doğrudan alınmaz. Bunun yerine inşa faaliyetinin maliyeti yükleniciye bütçe kaynaklarından genel usullere göre yapılan aktarımla ya da diğer usullere göre yapılan bağış, parasal kaynak tahsisi gibi dolaylı aktarım yollarıyla karşılanır. Bunlar bu standart açısından sabit fiyat sözleşmeleri olarak sınıflandırılır.

Yüklenici

10. Yüklenici; başka bir birimin belirlediği şartlara göre yapı inşaatı, tesis kurulumu, mal üretimi veya hizmet ifası için sözleşmeye taraf olan birimdir. "Yüklenici" terimi genel veya asıl yükleniciyi, genel yüklenicinin alt yüklenicisini ya da inşaat yapım yöneticisini kapsar.

Bölümlenmiş ve Birleştirilmiş İnşaat Sözleşmeleri

11. Bu standart hükümleri genellikle her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşme ya da sözleşme grubunun özünü yansıtabilmesi için, bir sözleşmenin bağımsız olarak tanımlanabilir bölümlerine ya da bir sözleşme grubunun tamamına uygulanması gerekir.

12. Bir sözleşmenin birden fazla varlığı kapsadığı ve sözleşmenin aşağıdaki özellikleri taşıması durumunda, her bir varlığın inşaatı bağımsız bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- 1) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiştir,
- 2) Her bir varlık ayrı olarak müzakere edilmiştir ve yüklenici ile müşteri sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını onaylama ya da reddedebilme hakkına sahiptir,
- 3) Her bir varlığın maliyet ve gelirleri belirlenebilir durumdadır.

13. Bir veya birden fazla müşteriyle yapılan bir sözleşme grubu aşağıdaki koşulların varlığı durumunda tek bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- 1) Sözleşme grubu tek bir paket olarak müzakere edilmiştir,
- 2) Sözleşmeler aslında tek bir projenin parçası olarak birbirleriyle çok yakın ilişki içindedir,
- 3) Sözleşmeler aynı anda ya da ardışık bir şekilde uygulanmaktadır.

14. Sözleşme müşterinin isteğine bağlı olarak ek varlıkların inşasını sağlayabilir ya da ek varlıkların inşasını içerecek şekilde düzeltilebilir. Ek varlıkların inşası aşağıdaki durumlarda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- 1) Varlık; tasarım, teknoloji ya da işlev açısından esas sözleşmedeki varlık ya da varlıklardan önemli ölçüde farklıdır ya da
- 2) Varlığın fiyatı esas sözleşmedeki fiyat dikkate alınmadan müzakere edilmiştir.

Sözleşme Geliri

15. Sözleşme geliri şunları içerir:

- 1) Sözleşmede üzerinde anlaşılan başlangıç gelir tutarı,
- 2) Gelir ile sonuçlanmaları muhtemel ve güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa; sözleşme konusu işteki değişiklikler, ek ödeme istekleri ve teşvik ödemeleri.

16. Sözleşme geliri, alınan ya da alınacak olan bedellerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Hem başlangıçtaki hem de devam etmekte olan sözleşme gelirinin ölçümü gelecekte olan olayların sonucuna bağlı olarak çeşitli belirsizlikler tarafından etkilenir. Belirsizlikler çözüldükçe ve olaylar meydana geldikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Sözleşme maliyet esaslı ya da maliyet artı olduğu durumlarda gelirin başlangıçtaki tutarı sözleşmede gösterilmemiş olabilir. Bunun yerine sözleşme süresi boyunca beklenen maliyetlere yapılan atıflar gibi sözleşme hükümleri ve koşullarıyla tutarlı bir şekilde tahminler yapılması gerekebilir.

17. Sözleşme geliri bir dönemden diğerine artabilir ya da azalabilir. Örneğin:

- 1) Yüklenici ve müşteri, sözleşmenin yapıldığı dönemi takip eden dönemlerde sözleşme gelirindeki artış ya da azalış doğuran ek ödeme talepleri ve değişiklikler konusunda anlaşmış olabilir,
- 2) Sabit fiyatlı, maliyet artı ya da maliyet esaslı sözleşmeyle üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı, maliyet güncelleştirmesi ya da diğer nedenlerle artabilir,
- 3) Sözleşme geliri sözleşme konusu işin tamamlanması konusunda yükleniciden kaynaklanan gecikmelerden doğan cezalar nedeniyle azalabilir ya da
- 4) Sabit fiyat sözleşmesi çıktı başına sabit bir fiyatı içerdiğinde, sözleşme geliri çıktı sayısı artıkça ya da azaldıkça artar ya da azalır.

18. Değişiklik, müşteri tarafından sözleşme koşullarına göre yapılacak iş kapsamında yapılması istenen bir değişiklik talimatıdır. Değişiklik sözleşme gelirinde artışa ya da azalışa neden olabilir. Değişiklik örnekleri; varlığın özelliklerindeki veya tasarımındaki ve sözleşmenin süresindeki değişikliklerdir. Değişiklik sözleşme gelirlerine aşağıdaki durumlarda dâhil edilir:

- 1) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten doğan gelir tutarını onaylaması muhtemeldir ve
- 2) Gelir tutarı güvenilir bir biçimde ölçülebilir durumdadır.

19. Ek ödeme talebi, yüklenicinin sözleşme fiyatında yer almayan maliyetlerin karşılığı olarak müşterilerden ya da diğer taraflardan talep ettiği tutardır. Ek ödeme talebi; müşteriden kaynaklanan gecikmelerden, şartname veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşme konusu işle ilgili olarak ihtilaf yaşanmasına neden olan değişiklikler gibi durumlardan doğabilir. Bu tür taleplerden kaynaklanan gelirin tutarının ölçülmesi yüksek düzeyde belirsizlik taşır ve çoğunlukla müzakerelerin sonucuna bağlıdır. Bu yüzden ek ödeme talepleri sadece aşağıdaki durumlarda sözleşme gelirine dâhil edilir:

- 1) Müzakereler, müşterinin ödeme talebini onaylamasının muhtemel olduğu ileri bir düzeye ulaşmış ve
- 2) Müşteri tarafından onaylanması muhtemel tutar güvenilir bir biçimde ölçülebilir durumdadır.

20. Teşvik ödemeleri, belirlenmiş performans standardının sağlandığı ya da aşıldığı durumlarda yükleniciye ödenecek ek tutarlardır. Örneğin, sözleşmenin erken tamamlanması durumunda yükleniciye teşvik ödemesi yapılması kararlaştırılmış olabilir. Teşvik ödemeleri sözleşme gelirine aşağıdaki durumlarda dâhil edilir:

- 1) Sözleşme, belirlenmiş performans standartlarının karşılanmasını veya aşılmasını olası kılacak ölçüde ilerlemiştir ve
- 2) Teşvik ödemeleri tutarı güvenilir bir biçimde ölçülebilir durumdadır.

21. Parasal kaynak sağlayan üçüncü taraf kurum ya da kuruluşlarca doğrudan alt yüklenicilere ödenen inşaat sözleşmesiyle ilgili bütün tutarlar, bu tutarların sözleşme hükümleri uyarınca gelir tanımına girip girmediğinin ve muhasebeleştirilme ölçütlerini karşılayıp karşılamadığının belirlenebilmesi amacıyla, yüklenici tarafından gözden geçirilir. Gelir tanımına giren ve muhasebeleştirilme ölçütlerini karşılayan tutarlar yüklenici tarafından diğer sözleşme gelirlerinde olduğu gibi aynı yöntemle muhasebeleştirilir. Bu gibi tutarlar ayrıca sözleşme maliyetleri olarak mali tablolara alınır. Parasal kaynak sağlayan kuruluşlar ulusal ve uluslararası yardım kuruluşlarını ve çok taraflı ve iki taraflı kalkınma bankalarını içerebilir.

Sözleşme Maliyetleri

22. Sözleşme maliyetleri aşağıdakileri içerir:

- 1) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili olan maliyetler,
- 2) Genel olarak sözleşme konusu faaliyetle ilişkilendirilebilen ve makul dağıtım anahtarları kullanılarak sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler,

3) Sözleşme hükümleri uyarınca müşteriye yansıtılması mümkün olan diğer maliyetler.

23. Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilgili olan maliyetler şunları içerir:

- 1) İnşaat alanı gözetimi dâhil olmak üzere işçilik maliyetleri,
- 2) İnşaatla kullanılan malzemelerin maliyetleri,
- 3) Sözleşme konusu işte kullanılan tesis ve ekipmanın yıpranma payı,
- 4) Tesis, ekipman ve malzemenin sözleşmede belirtilen inşaat alanına getirilmesi ve götürülmesinden doğan taşıma maliyetleri,
- 5) Tesis ve ekipmanın kiralama maliyetleri,
- 6) Sözleşme konusu işle doğrudan ilgili olan tasarım ve teknik yardım maliyetleri,
- 7) Garanti süresindeki yenileme maliyetleri de dâhil olmak üzere, garanti ve düzeltme işlerine ilişkin tahmini maliyetler,
- 8) 8) Üçüncü kişilerin muhtemel talepleri.

Bu maliyetler, sözleşmede kullanılmak üzere alınmış malzemenin arta kalanlarının satışından doğan arazi gelirler gibi, sözleşme gelirine dahil olmayan gelirlerle azalabilir.

24. Alt yüklenicilerce doğrudan ödenen ve daha sonra parasal kaynak sağlayan üçüncü taraf kuruluşlarca alt yükleniciye ödemesi yapılan inşaat sözleşmesiyle ilgili bütün tutarlar, bu tutarların sözleşme maliyeti olarak nitelendirilip nitelendirilmediklerini belirlemek amacıyla yüklenici tarafından gözden geçirilir. İlgili tanıma giren ve muhasebeleştirme ölçütlerini sağlayan sözleşme giderlerine ilişkin tutarlar, yüklenici tarafından diğer sözleşme giderlerinde olduğu gibi muhasebeleştirilir. Tanımlama ve muhasebeleştirme ölçütlerini karşılayan ve parasal kaynak sağlayan üçüncü taraf kurum ve kuruluşlarca geri ödemesi yapılan tutarlara ilişkin gelirler, yüklenici tarafından diğer sözleşme gelirlerinde olduğu gibi muhasebeleştirilir.

25. Genel olarak sözleşme konusu faaliyetle ilgili olan ve belirli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:

- 1) Sigorta,
- 2) Belirli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi bulunmayan tasarım maliyetleri,
- 3) İnşaat genel giderleri.

Bu ve benzer özelliklere sahip olan diğer maliyetler tutarlı bir şekilde, sistematik ve makul yöntemlerle dağıtılır. Dağıtım, sözleşme konusu faaliyetin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaat personelinin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Yüklenicinin borçlanma maliyetleri hakkındaki standart hükümlerine göre alternatif yöntemi benimsemesi durumunda,

genel olarak sözleşme konusu faaliyetle ilgili olan ve belirli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler, borçlanma maliyetlerini de içerir.

26. Sözleşme hükümleri uyarınca özellikle müşteriye yüklenebilecek nitelikte olan maliyetler, sözleşmede geri ödeneceği belirtilmiş bazı genel idare giderlerini ve geliştirme giderlerini içerebilir.

27. Sözleşme konusu faaliyetle ilgili olmayan ya da sözleşmeye yüklenemeyecek olan maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetlerinden hariç tutulur. Bu gibi maliyetler şunları içerir:

- 1) Geri ödemesinin yapılacağı sözleşmede belirtilmemiş genel idare, araştırma ve geliştirme giderleri,
- 2) Satış maliyetleri,
- 3) Belirli bir sözleşme kapsamında kullanılmayan tesis ve teçhizatın yıpranma payı.

28. Sözleşme maliyetleri, sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede sözleşmeye yüklenebilecek maliyetleri içerir. Ancak doğrudan sözleşmeyle ilgili olan ve sözleşmeye taraf olduğunda ortaya çıkan maliyetler de eğer bağımsız bir şekilde tanımlanabiliyor ve güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa ve sözleşmenin yapılması muhtemel ise ayrıca sözleşme maliyetlerinin parçası olarak değerlendirilir. Sözleşmenin yapıldığı dönemde sözleşmenin yapılmasını sağlamak için olduğu dönemde gider olarak kaydedilen maliyetler, sözleşmenin takip eden bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler.

Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

29. İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde ölçülebildiği zaman sözleşmeyle ilgili olan gelir ve giderler, raporlama tarihinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelir ve gider olarak muhasebeleştirilir.

30. Sabit fiyat sözleşmesi durumunda, aşağıdaki koşulların tamamı gerçekleştiğinde inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir:

- 1) Eğer varsa, toplam sözleşme gelirin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- 2) Sözleşmeye ilişkin ekonomik fayda ve hizmet potansiyelinin birime akışının muhtemel olması,
- 3) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi,
- 4) Oluşan gerçek sözleşme maliyetlerinin önceki dönem tahminleri ile kıyaslanabilmesi için sözleşmeye yüklenebilecek sözleşme maliyetlerinin açık bir şekilde tanımlanabilir ve ölçülebilir olması.

31. Maliyet artı ya da maliyet esaslı sözleşme durumlarında, sözleşmenin sonucu aşağıdaki koşulların tamamı sağlandığında güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir:

- 1) Sözleşmeyle ilgili olan ekonomik fayda ve hizmet potansiyelinin birime akışının muhtemel olması,
- 2) Sözleşmeye yüklenebilecek sözleşme maliyetlerinin, belirli bir biçimde geri ödenebilir olsun ya da olmasın, açık bir şekilde tanımlanabilir ve ölçülebilir olması.

32. Sözleşme konusu işin tamamlanma yüzdesine göre gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi genellikle tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde tamamlanan işin yüzdesine atfedilen gelir, gider ve fazla veya açığın raporlanmasıyla sonuçlanan sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar oluşan maliyetle eşleştirilir. Bu yöntem, dönem boyunca sözleşme konusu faaliyetin aşaması ve performansı konusunda yararlı bilgiler sunar.

33. Sözleşme geliri, işin yapıldığı raporlama döneminde tamamlanma yüzdesi yöntemiyle mali performans tablosunda gelir olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme maliyetleri, ilgili olduğu işin yapıldığı raporlama döneminde mali performans tablosunda genellikle gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak söz konusu sözleşmenin başlangıcında, sözleşme maliyetlerinin inşaat sözleşmesi için taraflardan tamamen istenebilir olduğu öngörüldüğünde, toplam sözleşme gelirini aşan toplam sözleşme maliyetleri doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir.

34. Bir yüklenici sözleşme konusu işle ilgili olarak gelecekteki faaliyetlerden doğan sözleşme maliyetine katlanmış olabilir. Bu tarz sözleşme maliyetleri geri kazanılabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla varlık olarak muhasebeleştirilir. Bu maliyetler müşteriden alınan miktarları yansıtır ve çoğunlukla yapılmakta olan sözleşme konusu iş olarak sınıflandırılır.

35. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu ancak, sözleşmeyle ilgili ekonomik fayda ve hizmet potansiyelinin birim tarafından elde edilecek olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber daha önce mali performans tablosunda muhasebeleştirilmiş ve sözleşme geliri içine dâhil edilmiş bir tutarın tahsil edilebilirliği ve toplanabilirliği konusunda bir belirsizlik doğduğunda, toplanamayan ya da geri kazanılma olasılığı ortadan kalkan tutar, sözleşme gelirinde düzeltme yapılması yerine gider olarak muhasebeleştirilir.

36. Bir kuruluş, aşağıdaki durumları içeren bir sözleşme yaptıktan sonra genellikle güvenilir tahminler yapabilir:

- 1) Her bir tarafın inşa edilecek varlıkla ilgili olarak yaptırımı bağlanmış hakları olması,
- 2) Eğer varsa alışveriş konusu bedeller,
- 3) Anlaşmanın şekli ve koşulları.

Ayrıca kuruluş için etkin bir iç mali bütçeleme ve raporlama sistemi genellikle zorunluluk olmaktadır. Kuruluş, sözleşme geliri ve maliyetlerini sözleşme konusu işin yapımının ilerlemesiyle gözden geçirir ve gerekli

olduğunda düzeltir. Bu tarz bir gözden geçirme ve düzeltmeye ihtiyaç duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde ölçümünün yapılamayacağı anlamına gelmez.

37. Sözleşme konusu işin tamamlanma yüzdesi çeşitli yollarla belirlenebilir. Kuruluş, yapılan işi güvenilir bir biçimde ölçebileceği yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak yöntem şunları içerebilir:

- 1) Güncel sözleşme maliyetlerinin tahmini toplam sözleşme maliyetine oranı,
- 2) Yapılan işle ilgili ölçümler, araştırmalar,
- 3) Sözleşme konusu işin fiziksel tamamlanma oranı.

Müşterilerden alınan ön ödemeler ve iş sürecindeki ara ödemeler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

38. Tamamlanma yüzdesi, hesaplandığı güne kadar oluşan sözleşme konusu işle ilgili maliyetlere göre belirlendiğinde, bu maliyetlere, sadece yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dâhil edilir. Bu aşamada aşağıda belirtilen ve benzeri giderler maliyetlere dâhil edilmez.

- 1) Özellikle sözleşme konusu iş için üretilmiş malzemeler hariç olmak üzere, şantiye alanına getirilmiş olan malzemelerin maliyetleri veya sözleşmenin uygulandığı dönemde bir kenarda henüz kurulmamış veya kullanılmamış durumunda bulunan malzemelerin maliyetleri gibi, sözleşme konusu işle ilgili olarak gelecekte gerçekleştirilecek olan faaliyetlere ilişkin sözleşme maliyetleri,
- 2) Alt sözleşme koşullarına göre yapılacak işle ilgili olarak alt yüklenicilere yapılan ön ödemeler.

39. İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemediğinde:

- 1) Gelir sadece gerçekleşen sözleşme maliyetleri kadar muhasebeleştirilir ki bu kısım muhtemelen geri kazanılabilir,
- 2) Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Beklenen açıklar doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

40. Sözleşmenin ilk aşamalarında genellikle sözleşme sonucu güvenilir bir biçimde ölçülemez. Yine de gerçekleşen sözleşme maliyetinin geri kazanılması mümkün olabilir. Böylelikle sözleşme geliri sadece geri kazanılması beklenen gerçekleşen maliyetler kadar muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucu güvenilir bir biçimde ölçülemediğinden fazla ya da açık muhasebeleştirilmez. Ancak her ne kadar sözleşme sonucu güvenilir bir biçimde ölçülemez de toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması ihtimali olabilir. Bu tür durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir.

41. Müşteri tarafından geri ödenmesi gereken sözleşme maliyetlerinin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda bu maliyetler doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir. Doğrudan gider olarak

muhasebeleştirilmesi gereken ve geri kazanılabilmek ihtimali olmayan katlanılmış sözleşme maliyetleri örneklerine ilişkin sözleşmeler aşağıdakileri içerir:

- 1) Tam olarak yürürlüğe konulamayan yani geçerliliği ciddi ölçüde şüpheli görülenler,
- 2) Tamamlanması yasal bir düzenleme ya da bekleyen davanın sonucuna bağlı olanlar,
- 3) El konulması ya da kamulaştırılması olasılığı bulunan varlıklarla ilgili olanlar,
- 4) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getiremeyeceği durumda olanlar ya da
- 5) Yüklenicinin sözleşmeyi tamamlayamadığı ve bu nedenle sözleşmenin ilgili hükümlerini karşılaması gereken durumlar.

42. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesiyle ilgili gelir ve giderler raporlama tarihinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelir ve gider olarak muhasebeleştirilir.

Beklenen açıkların muhasebeleştirilmesi

43. Sözleşmenin başlangıcında sözleşme maliyetlerinin tamamının taraflarca karşılanmasının kararlaştırıldığı inşaat sözleşmelerinde, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini geçmesi muhtemelse, beklenen açık doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir.

44. Kamu sektörü birimleri, sözleşmeye göre sözleşme maliyetlerini karşılayacak gelirin üçüncü taraflarca sağlandığı inşaat sözleşmeleri yapabilir. Bu durum örneğin aşağıdakiler söz konusu olduğunda gerçekleşebilir:

- 1) Faaliyetlerine mali kaynak sağlayabilmek için çoğunlukla kamu gelirinden tahsis ya da benzeri pay ayırmaya bağımlı olan kamu idareleri veya birimlerinin ayrıca ticari esaslarla ya da tamamen maliyetinden KİT'lerle ya da özel sektör birimleri ile varlıkların inşası için sözleşme yapmaya yetkili olması,
- 2) Kamu idarelerinin birbirleriyle piyasa koşullarında veya "alıcı-tedarikçi" ilişkisi ya da benzer kamu modeli altında ticari esasa iş yapması.

Bu durumlarda inşaat sözleşmesinde beklenen açık, derhal gider olarak muhasebeleştirilir.

45. Bazı durumlarda kamu sektörü birimleri, maliyetin bir kısmının üçüncü kişilerce karşılanması koşuluyla inşaat sözleşmesi yapabilir. Bu gibi durumlarda inşaat sözleşmesinde belirlenmiş tutarı aşan kısım kamu kaynaklarından sağlanacaktır. Kamu kaynaklarından sağlanan bu tutar gider olarak muhasebeleştirilmez.

46. Toplam sözleşme geliri ve maliyetleri; parasal kaynak sağlayan üçüncü taraf kurum ve kuruluşlarca alt yükleniciye doğrudan yapılan ödemeleri içerebilir ve bu ödemeler herhangi bir beklenen açıklığın belirlenmesinde dikkate alınır.

47. Böyle bir açığın miktarı aşağıdakiler dikkate alınmadan belirlenir;

- 1) İşin sözleşmeye göre başlayıp başlamadığı,
- 2) Sözleşme konusu faaliyetin tamamlanma yüzdesi,
- 3) Tek bir inşaat sözleşmesi olarak kabul edilmeyen diğer ticari inşaat sözleşmelerinden doğan beklenen fazla miktarı.

Tahminlerdeki değişimler

48. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, her bir raporlama döneminde sözleşme geliri ve maliyetlerinin cari tahminlerine kümülatif esas üzerinden uygulanır. Bundan dolayı sözleşme geliri veya maliyetlerinin ya da sözleşme sonucunun tahminindeki bir değişikliğin etkisi, muhasebe tahminindeki değişiklik olarak değerlendirilir. Değiştirilmiş tahminler, değişikliğin olduğu dönemde ve izleyen dönemlerde mali performans tablosunda kayıtlı gelir ve gider miktarlarının belirlenmesinde kullanılır.

Açıklama

49. Kamu kurum ve kuruluşları aşağıdaki açıklamaları yapar:

- 1) İlgili dönemde muhasebeleştirilen sözleşme geliri tutarı,
- 2) İlgili dönemde muhasebeleştirilen sözleşme gelirini belirlemede kullanılan yöntemler,
- 3) Devam eden sözleşme konusu işlerin tamamlanma yüzdesini belirlemede kullanılan yöntemler.

50. Kamu kurum ve kuruluşları raporlama tarihinde devam eden sözleşmeler için aşağıdakilerden her birini açıklar:

- 1) Raporlama tarihi itibarıyla katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan fazlaların (kaydedilmiş açıklar düşüldükten sonra) toplam tutarı,
- 2) Alınan ön ödeme tutarları,
- 3) Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar.

51. Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, sözleşmede belirlenen koşulların sağlanmasına ya da eksiklikler giderilene kadar ödenmeyecek olan hakediş ödemeleri tutarlarıdır. Hakedişler, müşteri tarafından ödenmiş olsun ya da olmasın, sözleşmeye göre yapılan iş için faturalanmış sözleşme geliri tutarlarıdır. Ön ödemeler ilgili iş yapılmadan önce yüklenici tarafından alınan sözleşme geliri tutarlarıdır.

52. Kamu kurum ve kuruluşları:

- 1) Sözleşme konusu iş için müşterilerden alınacak brüt tutarları varlık olarak,
- 2) Sözleşme konusu işle ilgili olarak müşterilere verilecek olan brüt tutarları yükümlülük olarak sunar.

53. Sözleşme konusu işle ilgili olarak müşterilerden alınacak brüt tutar aşağıdakiler arasındaki fark kadardır:
- 1) Katlanılan maliyetler ve muhasebeleştirilen fazlaların toplamı,
 - 2) Katlanılan maliyetlerin ve muhasebeleştirilen fazlaların hak edişleri aşan sözleşme geliri yoluyla geri kazanılacağı devam eden tüm sözleşmeler için muhasebeleştirilen açıkların toplamı.

54. Sözleşme konusu işle ilgili olarak müşterilere ödenecek brüt tutar aşağıdakiler arasındaki fark kadardır:
- 1) Katlanılan maliyetler ve muhasebeleştirilen fazlaların toplamı,
 - 2) Katlanılan maliyetleri aşan hak edişlerin ve muhasebeleştirilen fazlaların açıklar düşülmüş sözleşme geliri yoluyla geri kazanılacağı devam eden tüm sözleşmeler için muhasebeleştirilen açıkların ve hak edişlerin toplamı.

55. Koşullu yükümlülükler ve varlıklara ilişkin açıklamalarla ilgili rehber bilgiler; karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standartta bulunmaktadır. Koşullu yükümlülükler ve varlıklar; garanti maliyetleri, haklar/ek ödeme talepleri, cezalar ya da muhtemel kayıplar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.

Yürürlük Tarihi

56. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2012 yılının Ekim ayı itibarıyla yürürlükte olan inşaat sözleşmeleri konulu standarttan (IPSAS 11) yararlanılarak hazırlanmıştır.

57. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

58. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.