

TMS 11

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 26/10/2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 82 sıra no’lu,

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci ve ikinci değişiklikler yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik ise doğrudan TMS 11 tarafından yapılmış olup, 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 11’in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 11’in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden (www.tmsk.org.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

Türkiye Muhasebe Standardı 11 (TMS 11) İnşaat Sözleşmeleri

Amaç

Bu Standardın amacı inşaat 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 konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.

Kapsam

1. Bu Standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
2. “-”

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:
İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.
Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.
Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.
4. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.
5. Bu Standardın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar:
 - (a) Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve
 - (b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler.
6. İnşaat sözleşmeleri, bu Standart kapsamında "sabit fiyat sözleşmeleri" ve "maliyet artı kâr sözleşmeleri" olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir. Böyle durumlarda, yüklenici sözleşmeden kaynaklanan gelir ve giderlerin ne zaman finansal tablolara alınacağı konusunda 23 ve 24 üncü Paragraflardaki tüm koşulları göz önünde bulundurmalıdır.

İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi

7. Bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir.

8. 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 ve
 - (c) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.
9. 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 ve
 - (c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.
10. Bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:
 - (a) Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya
 - (b) Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.

Sözleşme Geliri

11. Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir:
 - (a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
 - (b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
 - (i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
 - (ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.
12. Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:
 - (a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;
 - (b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,
 - (c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya
 - (d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.
13. Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir:
 - (a) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışının onaylanmasının muhtemel olması ve
 - (b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
14. Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu

gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir:

- (a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve
 - (b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
15. Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:
- (a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve
 - (b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Sözleşme Maliyetleri

16. Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:
- (a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
 - (b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
 - (c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.
17. Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:
- (a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri;
 - (b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri;
 - (c) İnşaatla 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 ve
 - (h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arazi gelirlerle azaltılabilir.

18. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:
- (a) Sigorta,
 - (b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ve
 - (c) İnşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatla çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

19. Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir.
20. Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:
 - (a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;
 - (b) Satış maliyetleri;
 - (c) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve
 - (d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.
21. Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.

Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

22. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar 36. madde doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir.
23. Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:
 - (a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
 - (b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
 - (c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve
 - (d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.
24. Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:
 - (a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;
 - (b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
25. 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 kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.
26. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı 36 ncı Paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.
27. Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal

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

28. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir.
29. Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

(a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırma bağlanmış hakları;

(b) Alışveriş konusu bedeller ve

(c) Ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

30. Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

(a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;

(b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya

(c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

31. Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

(a) Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri; ve

(b) Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

32. Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

(a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve

(b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı 36 ncı Paragraf uyarınca doğrudan gider olarak kaydedilir.

33. Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı 36 ncı Paragraf uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

34. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:
- (a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşkular bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar;
 - (b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
 - (c) İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar;
 - (d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar veya
 - (e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.
35. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler 32 nci Paragraf yerine 22 nci Paragraf uyarınca muhasebeleştirilir.

Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

36. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.
37. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:
- (a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;
 - (b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya
 - (c) 9 uncu Paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.

Tahminlerdeki Değişiklikler

38. 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.

Açıklama

39. Bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklar:
- (a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı;
 - (b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler ve
 - (c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.
40. Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamak durumundadır:
- (a) Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı
 - (b) Alınan avansların tutarı ve
 - (c) Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.
41. Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin

faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

42. Bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili;
 - (a) Müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık ve
 - (b) Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.
43. Brüt alacak tutarı; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hak edişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;
 - (a) Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;
 - (b) Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.
44. Brüt yükümlülük tutarı; hak edişlerin, katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarı aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;
 - (a) Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;
 - (b) Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.
45. Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.

Yürürlük Tarihi

46. Bu Standard, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.