

Yayın Geliş Tarihi: 19.04.2011
Yayına Kabul Tarihi: 26.07.2011
Online Yayın Tarihi: 26.10.2011

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
Cilt: 13, Sayı: 3, Yıl: 2011, Sayfa: 113-135
ISSN: 1302-3284 E-ISSN: 1308-0911

İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 11) ÇERÇEVESİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Ayşe N. YERELİ*
Nilgün KAYALI**
Lale DEMİRLİOĞLU***

Öz

Günümüzde işletmelerce yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde dönem kârının (zararının) ve proje maliyetlerinin doğru saptanması ve ilgili döneme yansıtılması büyük önem taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Yöntemlerden ilki ve ülkemizde yıllardır kullanılmakta olanı tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Bu yöntemin özelliği, söz konusu inşaat işinin kâr (zarar), gelir, maliyet tutarının belirlenmesi için işin tamamının veya büyük bir kısmının inşa edilmiş olması gerekmektedir. Yöntemlerden diğeri Türkiye Muhasebe Standardı 11'in öngördüğü tamamlanma oranı (yüzdesi) yöntemidir. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile tamamlanması farklı dönemleri teşkil ettiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre muhasebeleştirmede işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin kaydı gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Böylece daha güvenilir finansal tablolar oluşturulmakta bu tablolar sayesinde kullanıcılarca daha doğru bilgilere ulaşılabilmektedir. Bu makalenin amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe kayıtlarını her iki yöntem çerçevesinde incelemek ve ortaya çıkan farklılığı vurgulamaktır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Taahhüt İşlemleri Muhasebesi, Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri.

WITHIN THE FRAME OF CONSTRUCTION CONTRACTUAL TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TMS 11), ACCOUNTING OF CONSTRUCTION CONTRACTING WORKS OVER THE YEARS

Abstract

Nowadays, it has a great importance that period income/loss and project costs in construction and contracting Works over years has been determined properly and reflected to that period by the business. Two methods has been used in over years recognition of construction and contracting Works. First method is completed contract methods that has

* Doç. Dr., Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Muhasebe Finansman Bölümü, ayse@yereli.net

** Yrd. Doç. Dr., Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Muhasebe Finansman Bölümü, nilgunkayali2002@yahoo.com

*** Öğr. Gör., Celal Bayar Üniversitesi, Salihli Meslek Yüksekokulu, Pazarlama Programı, laledemirlioglu@gmail.com

been used in our country for years. The feature of this method is that the complete or the large part of the work must be built in order to determine the profit/loss, revenue and costs of construction work in question. The other method is percentage of completion method being provided by Turkish Accounting Standards 11. This method indicates that in the works being subject to the construction contracts over years, the starting and completing of the work constitutes different periods, and it is based on the periodicity concept. So, according to this method; in accounting, the revenue and cost record in reference to the degree of work completion is distributed within that accounting periods. Therefore, more trustable financial statements have been formed, and thanks to these statements, it is given more exact information to the users. The aim of this article is to examine the accounting records in relation to the construction contracts within the frame of both methods and to emphasize the resultant differences of them.

Key Words: Construct Contracting Works Accounting, Turkish Accounting Standards 11 Construction Contracts.

GİRİŞ

Gerek mal ve hizmet üretimi ile ilişkisi bakımından gerekse istihdam açısından ekonomiye çok büyük katkılar sağlayan inşaat sektörü her ülkede olduğu gibi ülkemizde de önemli bir yere sahiptir. Ülkemizde büyük ölçüde yerli sermaye ve yerli iş gücüne dayanan sektör, kendisine bağlı 200’den fazla alt sektörün harekete geçmesini sağladığından “lokomotif sektör” ve büyük istihdam kaynağı olduğundan “sünger sektör” olarak tanımlanmaktadır (Adıyaman, 2008: 29). Genel olarak emek-yoğun bir teknoloji ile çalışan inşaat sektörünün TÜİK tarafından açıklanan verilere göre 2011 yılı 1. dönem GSYH içindeki payı % 5,6, toplam istihdam içindeki payı yaklaşık yüzde 6 düzeyindedir (tuikrapor.tuik.gov.tr, 25.07.2011).

İnşaat ile ilgili hukuk sistemi içerisinde çeşitli kanunlarda inşaat kavramı değişik şekillerde tanımlanmıştır. Genel bir tanımlama; Medeni Kanun (MK md.652/1) tarafından yapılmıştır. Arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımı ile inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklar olarak ifade edilen inşaat tanımına göre, yapılan şeyin arazi ile birleştirilmiş olması gerekir ve köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller kuyular vb. inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir. Yapı ve inşaat arasındaki ilişki kavramsal tanımlamalardan yola çıkarak belirtilebilir. Yapı kavramı; “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” şeklinde tanımlanmaktadır (İmar Kanunu 5. Madde). Başka bir deyişle yapı, insan gereksinimlerini karşılayacak her şeyi ile tamamlanmış eser, inşaat ise yapının yapım aşaması şeklinde özetlenebilir.

İki tür inşaat yapım yöntemi vardır. Bunlar, Emanet Yöntemi ve İhale Yöntemidir. Emanet Yöntemi, bir inşaat onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından gerçekleştirilmesidir. İhale Yöntemi ise idarenin müteahhidi seçmek amacı içerisinde isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesi şeklinde ifade edilebilir. Söz konusu bu usulde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlara dikkat edilmektedir. Kapalı teklif yöntemi, açık teklif yöntemi, pazarlık yöntemi gibi yöntemlerden bir tanesi kullanılarak en uygun ya da en düşük öneri seçilmekte ve inşaat onarım işi gerçekleştirilmektedir (Kızılot, 2000: 7-9).

Vergi Hukuku yönünden incelendiğinde inşaatlar, Özel ve Taahhüt şeklinde olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabilir.

- Özel İnşaatlar, kendi gereksinimleri için yapılan ve ticari amaçlı olarak yapılanlar (Yap-Satçı Firmalar) olarak ikiye ayrılmaktadır. Kendi gereksinimleri için yapılan inşaatlar da ticari amaç ve süreklilik yoktur. Yap-Satçı Firmalar; daire, kat, dükkân, işyeri şeklinde yapı üretip bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunurlar. Dolayısıyla bu tür inşaat faaliyeti sürekliliği olan bir üretim faaliyeti olarak kabul edilir.
- Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar, hizmet işletmeleri kabul edilir ve inşaatlar başkaları adına veya hesabına yapılır. Başka bir deyişle, aynı dönemde tamamlanan taahhüt ve inşaat işleri, normal bir hizmet üretim işleminden farksızdır. İnşaata yapan firmalar, yaptıkları işin bedelini hakediş şeklinde alırlar. Taahhüt şeklindeki inşaatlar süre dikkate alındığında başladığı yılda bitirilebilen ve başladığı yılda bitirilmeyip yıllara yaygın (sarı) inşaat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İnşaat taahhüt işinin bitiminin, içinde bulunan dönemde tamamlanmayarak, diğer dönemde tamamlanması durumunda, bu tür taahhüt işleri, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi olarak tanımlanmaktadır (Örten ve Karapınar, 2009: 119-120).

İnşaat işleri muhasebeleştirilmesinde ise özel inşaatlar grubu altında yapımıcının kendi adına kullanmak üzere maddi duran varlık üretimini kapsayan inşaatlar için 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı kullanılmakta ve inşaatın tamamlanması sonucunda da 25 nolu hesap grubunda ilgili Maddi Duran Varlıklar hesabına alınmaktadır. Yap-Sat türündeki inşaatlarda Tekdüzen Muhasebe Sisteminde 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı kullanılmamakta tamamlanmamış yapı maliyetleri 151 kod nolu hesapta, tamamlanmış yapı maliyetleri 152 kod nolu hesaplarda takip edilmekte olup dönen varlıklarda yer alan bir stok niteliğindedir (Örten vd, 2007: 116). Başkası nam ve hesabına yapılan; Yap-İşlet-Devret kapsamındaki inşaatlar, yapımçı işletme tarafından ülkemizde 264 Özel Maliyetler hesabına alınmakta ve işletme süresinin bitiminde de kiralama yapana ana işletmeye devredilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde en temel konu, farklı dönemlerde tahsil edilen hakedişlerin, yapılan giderlerin ve maliyetlerinde hangi dönemlerde muhasebeleştirileceği ve bunlara bağlı olarak da bu işe ait kâr ya da zararın hangi dönemde ortaya çıkmış sayılacağı ve vergilendirileceğidir. Uluslararası alanda bu konuda iki yaklaşım bulunmaktadır (Adrian ve Adrian, 2006: 47-48):

- Tamamlanmış Sözleşme (Completed Contract) Yöntemi
- Tamamlanma Yüzdesi (Percentage of Completion) Yöntemi

Tamamlanmış Sözleşme Yönteminde, sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, maliyet, gider ve kârın (zararın) kayda alınması için söz konusu işin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmiş olması gerekmektedir. Sözleşmeyle ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği durumlarda bu yöntem en ideal seçenektir. Ancak bu yöntem muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk kavramları ile çelişmektedir. Yöntem kullanıldığında her dönemin gelir ve gideri gerçekleştirildiği dönem kayıtlara alınmamakta ve dönem sonucu ile ilgili sağlıklı değerlendirme yapmak zorlaşmaktadır (Karyağdı ,2009: 109).

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi; yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, iş ilerledikçe gelirin ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır (Epstein ve Jermakowicz, 2010: 289). Söz konusu iş tümüyle tamamlanmadan önce de yıllara yaygın taahhüt işlerinde kâr veya zararın hesaplanmasına olanak verir. Bu yöntemde gerçekleşen hâsılat tutarının tespit edilmesinde, inşaatın bütününe göre, tamamlanan kısmın yüzdesi esas alınır. Tamamlanma derecesinin hesaplanmasında o tarihe kadar gerçekleşen maliyetler, toplam tahmini maliyetlere oranlanarak, inşaatın tamamlanma yüzdesi bulunur. Böylece dönemsellik kavramına uyum, her dönemin gelir ve giderlerinin eşleştirilmesiyle sağlanmaktadır (Şenlik, 2005: 42).

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLEME

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda özel düzenleme yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar” (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 42). Buna göre, birden fazla takvim yılına

sirayet eden inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devam ettiği yıllarda elde ettikleri hâsılat ve yaptıkları giderleri ilgili dönem bilançolarına yansıtarak izleyen yıllara aktaracak; işin bittiği yılda da kâr veya zararı kesin olarak tespit edip tamamını o yılın geliri veya zararı olarak takip eden yılın Gelir Vergisinde 15 Mart, Kurumlar Vergisinde ise 25 Nisan tarihine kadar beyan edeceklerdir (Kavacık, 2008: 32).

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat taahhüt işleri Tekdüzen Muhasebe Sisteminde inşaat taahhüt işletmeleri için hesap dönemi takvim yılı değil, inşaatın başlama tarihi ile geçici kabulün yapıldığı takvim yılı sonuna kadar geçen süre olarak kabul edilmiştir. Sözleşmeyle ilgili katlanılan giderler sözleşme tamamlanana kadar gelir tablosuyla ilişkilendirilmeksizin biriktirilir. Sözleşmeyle alınan avanslar ve hakedişler bilançoda bir borç olarak gösterilir. Dolayısıyla muhasebeleştirmede tamamlanma yöntemi kullanılarak, inşaat işinden sağlanan kâr veya zarar inşaat tamamlandığı zaman hesaplanıp gelir tablosuna yansıtılır (Örten ve Karapınar, 2009: 121).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İnşaat ve taahhüt işleri 17 ve 35 nolu hesaplarda takip edilmektedir. Bu hesap gruplarının görünümü aşağıda yer alan tablo 2.1’de verilmiştir.

Tablo 2.1: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İnşaat ve Taahhüt İşleri 17 ve 35 nolu Hesap Grupları

17.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	35.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
179 Taşeronlara Verilen Avanslar	

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde ana faaliyet konusu başkaları adına hizmet üretimi (inşaat) yapmak olduğu ve bu işletmelerde her inşaat bir gider yeri olduğundan genelde maliyet muhasebesi ilkeleri kullanılıp, maliyet hesaplamaları ise, tek mamul üreten sanayi işletmelerine benzediği için, genellikle 7/A seçeneği kullanılır.

İnşaat taahhüt işleri muhasebeleştirilmesinde şu özellikler önem kazanmaktadır:

- Hizmet işletmelerinde; 7/A seçeneğinde 710, 720, 730 kod nolu hesabın işlevlerini 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yapar.
- Hizmet işletmelerinde yıl içi maliyetler 740 nolu Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenir.

- 740 nolu hesap 741 vasıtasıyla 170-177 grubuna atılır. Bilançoda bu hesap yer alır.

7/A seçeneğindeki işleyişe göre; üstlenilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir gider yapıldığında önce “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının o inşaat için açılmış tali hesabına ve gider çeşidi hesabına borç yazılır. Dönem içinde yapılan pazarlama-satış giderleri 760 nolu hesaba, genel yönetim giderleri 770 nolu hesaba, finansman giderleri de 780 nolu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanan giderler, inşaatın devam etmesi durumunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabı alacağı ile 170-177 nolu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında faaliyet giderlerinden ve finansman giderlerinden bu inşaat ve onarım işleri ile ilgili olan ortak gider payları 751, 761, 771, 781 nolu yansıtma hesapları alacağı ile 170-177 nolu hesabın borcuna kaydedilir.

170-177 nolu hesaplarda biriken maliyet, geçici kabulün yapılması ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilir. Faaliyet giderleri ile ilgili olan tutarlar ise bu hesapların alacağı karşılığında 630, 631, 632, 660 ve 661 nolu hesaplardan ilgili olanın borcuna aktarılır. “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında toplanan gelirler ise, 600-601 nolu ilgili Satışlar hesabına devredilerek işin kâr veya zararı hesaplanır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:205).

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 11); İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÇERÇEVESİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

International Accounting Standards Board (IASB) tarafından “Construction Contracts” olarak adlandırılan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da “İnşaat Sözleşmeleri” olarak yayımlanmış bulunan 11 numaralı standardın yapımının genellikle uzun süreye yayılması ve yapının başkasına ait olması nedenlerine bağlı olarak “**müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri**” girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri esas alınmaktadır. Bu çerçevede standart (TMS 11 madde 5):

- 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 sözleşmeleri kapsamaktadır.

İnşaat taahhüt sözleşmesi olarak nitelenen yapım taahhütleri eskalasyona konu edilebilecek sabit bedel veya birim fiyat bazlı olabileceği gibi maliyet artı kâr

şeklinde de yapılabilir. Bu işler köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi, tünel v.b. tek varlık şeklinde yapılabileceği gibi birbiriyle ilişkili rafineri, fabrika, tesis üniteleri şeklindeki birden çok varlığın inşası ile de ilgili olabilir. Ayrı teklif verilen veya maliyet ve gelirleri ayrı ayrı belirlenebilen ya da ayrı anlaşmalara konu edilen işlerin sözleşmeleri bağımsız kabul edilirken birden çok yapıyı içeren tek paketdeki grup işler, toplam kâr marjlı ancak birbiriyle ilişkili işler ile aynı anda veya birbirini izleyen evrelerde yapılan işler tek sözleşme olarak nitelenir. Şekil, teknoloji veya fonksiyon açısından orijinal sözleşmeden farklı ya da orijinal sözleşme fiyatı içinde yer almayan ek işler ayrı sözleşme olarak nitelenir (Sayarı, 2010: 108).

Standartta sözleşme maliyetleri üç ana grupta toplanmıştır (TMS 11 madde 16):

- a) Belirli bir sözleşmeyle direkt 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.

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 katlanmış 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 katlanmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler (TMS madde 21).

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler ise inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılacak olup bu kalemler aşağıdaki gibidir (TMS madde 20):

- 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.

Sözleşme geliri ise;

- a) Başlangıçtaki ihale bedeli,
- b) Sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler, talep haklarındaki ve teşvik ödemelerinden;
 - i. Gelir olarak sonuçlandırılması olası görülenler,
 - ii. Güvenilir biçimde ölçülebilenleri içerir ve alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS madde 11-12).

Standart incelendiğinde, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp öngörülememesinde yoğunlaştığı anlaşılacaktır.

Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Muhasebeleştirme

Inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelir ve giderler olarak tahakkuk ettirilir (TMS madde 22). Sabit fiyatlı sözleşmede; toplam sözleşme geliri güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, sözleşme sonucu aktif kalemlerde artışlar meydana gelecekse, bilanço tarihinde, hem sözleşmenin tamamlanması için gereken inşaat maliyetleri, hem de sözleşmenin tamamlanan kısmının maliyetleri güvenilir biçimde ölçülebilmekteyse, sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetleri açıkça belirlenip ve güvenilir biçimde ölçüldüğünden, fiili sözleşme maliyetleri tahmini maliyetler ile karşılaştırılabilmekteyse, sözleşme sonuçları güvenilir biçimde tahmin edilebilir (TMS madde 23).

Maliyet artı kâr sözleşmesinde ise, sözleşme sonucu aktif kalemlerde artış meydana gelecekse, sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetleri, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebiliyor ve güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinin sonucu güvenilir biçimde tahmin edilir (TMS madde 24).

Standarda göre, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve giderlerin belirlenmesinde, dolayısıyla sözleşme sonucunun belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır.

Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu sayede, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlanmış olur (TMS 11 Madde 25).

Tamamlanma yüzdesi yöntemi toplam maliyetlerin tahmin edilmesine dayalıdır. Bu tahminler zaman içerisinde değişiklik gösterebilir. Bu durumda TMS

8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre işlem yapılır (Alexander and Others, 2009: 377).

TMS 11'e göre yüklenici işletmenin bir sözleşmenin tamamlanma aşamasıyla ilgili "Tamamlanma Yüzdesi"ni çeşitli yollarla tespit etmesi söz konusu olup, yapılan yapım işine ait tamamlanma yüzdesini "güvenilir biçimde" ölçen yöntemi kullanması konusundaki seçim yükleniciye bırakılmıştır. Çünkü, bu konu yapım işinin niteliği, hacmi, kapsamı, sektörüne göre değişiklik arz etmektedir. Standart, sözleşmenin özelliğine bağlı olarak yüklenici işletmenin aşağıdaki üç yöntemden birini kullanabileceğini belirtmektedir (Susmuş ve Zengin, 2008: 194-195):

O güne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı

Örneğin, 3 yılda tamamlanacak ve 42 TL'ye mal olacak bir sözleşmede ilk yıl katlanılan maliyet 14 TL ise tamamlanma yüzdesi ilk yıl için $14 \text{ TL} / 42 \text{ TL} = \%33,33$ olacaktır. İkinci yıl, maliyet tahmini 8 TL artmış ve bu durum alıcı tarafından da onaylanmış ise, ikinci yıl katlanılan maliyetin 11 TL olması halinde, $(14 \text{ TL} + 11 \text{ TL}) / 50 \text{ TL} = \%50$ olacaktır. TMS madde 38' e göre "tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır" hükmünden hareket ederek 2. yıl hesaplamalarında birikim esası uygulanması yoluna gidilmiştir.

Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı

Yüklenici ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye eklenen projedeki metraj birimi burada önem arz etmektedir. Örneğin, projenin tamamlanmasına ilişkin hesaplamalarda beton, demir, tuğla duvar, sıva, kiremit vb. gibi metrajlar kullanılabilir. Sözleşme ekindeki projeye istinaden kaç m³ demir, kaç ton demir, kaç m³ veya m² tuğla duvar, kaç m² sıva ve m² kiremit harcanacağı önceden öngörülerek projelendirilir ve buna göre gerek tamamlanma yüzdeleri gerekse ilgili hakediş hesaplamaları, yukarıda belirtilen kıstaslar üzerinde fiili miktar hesaplanıp toplanarak başlangıçta öngörülen fiili miktar toplamına bölünür. Böylece, hem fiziki tamamlanma oranı objektif bir şekilde hesaplanır, hem de ileride ortaya çıkacak hukuki ihtilaflar da başlangıçta çözülmesi hızlanmış olur.

Yapılan işe ilişkin incelemeler

Örneğin, alıcı ile yüklenici arasında akdedilen sözleşmede aşağıdaki tabloda belirtilen şekilde ilgili unsurların belirtilmesi halinde yapılan işe ilişkin olarak tamamlanma yüzdeleri hesaplanabilecektir (Yüksel, 2002: 574):

Tablo 1: Tamamlanma Yüzdeleri

	Bodrumlu Yapılarda	Bodumsuz Yapılarda
Temel ve bodrum katı inşaatı, yapılan bodrum ve temel kazılarının yapılması, belediye ve kontrol tarafından gösterilecek depo veya yerlerine taşınıp tesviye veya sıkıştırılması, temel inşaatının yapılması, zemin kat döşemesi üst seviyesine kadar temel bölme duvarları ile zemin kat blokaj ve döşemesi dahil olarak blokaj ve döşemelerin yapılması	%15	%10
Yapılarda zemin kat döşemesi üst tarafında iskelet inşaatının yapımı, beden ve bölme duvar, lento ve hatıllar ve tavanlar, beton içinde kalacak tesisat boruları (kaba inşaat), Çatı, çatı tecridi ve örtüsü ile çinko işleri, yağmur oluk ve boruları	%25	%30
Sağlık tesisatı (havagazi dâhil)	%5	%5
Atık su tesisatı	%3	%3
Temiz su tesisatı	%3	%3
Elektrik tesisatı ve armatürleri, radyo, TV, uydu antenleri	%4	%4
Kalorifer tesisatı boruları, kolon muslukları (tecrit dâhil)	%2	%2
Kapı, pencere doğramaları ile denizlik ve iç parapetler	%10	%10
İç sıvalar	%4	%4
Dış sıvalar	%4	%4
Döşeme ve duvar kaplamaları, korkuluklar, parmaklıklar	%8	%8
Dolaplar, raflar, camlı bölmeler	%2	%2
Cam takılması işlemleri	%2	%2
Radyatörlerin takılması (aksesuar dâhil)	%4	%4
Kalorifer kazanı, tulumba, vana, kolektör ve taşıma deposu	%4	%4
Boya, badana ve cila işleri	%5	%5
Toplam	%100	%100

Kaynak: Susmuş ve Zengin, 2008:195.

Yukarıda sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı olsun yapılan işe ilişkin incelemeler olsun her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. En fazla kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir (Kieso vd., 2001: 1006).

Standartta göre tekdüzenden farklı olarak, taahhüt işi ile ilgili olarak, yapılan giderlerin işin bitimine kadar bir hesapta bekletilmesine gerek yoktur. Dönem içinde projeler ile ilgili yapılan giderler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilmekte, bu hesapta biriken tutar, dönem sonunda tekdüzenden farklı olarak 170 nolu hesaba alınmaz direkt gelir tablosuna aktarılır. Dolayısıyla maliyetler, işin bitmesini beklemeden, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma” hesabının alacağına karşılık, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına kayıt edilir. Hakedişlerin ise, 600 Yurtiçi Satışlar hesabına devri yapılır. Aynı zamanda standartta faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin aktifleştirilmesine gerek duyulmadan söz konusu giderler tahakkuk ettiklerinde doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın tamamlanma yüzdesi uygulanması ile Tekdüzen Hesap Planına bazı hesaplar eklenecektir. Örneğin yukarıda açıklandığı üzere, standartta göre cari dönemde taahhüt edilen inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler aktifleştirilmez ve doğrudan gelir tablosuna

aktarılır. Ancak, katlanılan maliyet; cari dönemin inşaat işleri ile ilgili olmayıp, gelecekte yapılması planlanmış inşaat işlerine aitse, bu maliyetler, önceden yapılan maliyetler olarak yapılmakta olan iş kapsamında işlem görür. Tekdüzen hesap planı incelendiğinde, bu yönde bir hesabın oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu amaçla hesap planında “**174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri**” adı altında bir hesap açılması kanımızca yararlı olacaktır. Bazı durumlarda iş sahibi, giderlerini kendisi üstlenmek suretiyle, bazı özel işlerin kendi adına yapılmasını talep edebilir. Bu durumda yapılan harcamalar, inşaat maliyetleri kapsamına alınmaz, **175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler** hesabında izlenir. Yine TMS 11 kapsamında; **176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları** tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır. Dolayısıyla TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nın uygulanmasında Tekdüzen Hesap Planının 17. hesap grubunun aşağıdaki şekilde oluşturulması uygun olacaktır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 215-218).

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri(Yapılmakta Olan İşler)

175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler

176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları

178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

179 Taşeronlara Verilen Avanslar

Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme

Sonucun güvenilir biçimde öngörülemediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir (Sayarı, 2004: 65).

- a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım kadar gelir kaydedilir ve
- b) Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

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

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi 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. madde uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 11 Madde 33).

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 (TMS 11 Madde 34):

- a) Geçerliliđi konusunda ciddi kuşklar 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.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler sonucun güvenilir biçimde öngörülebiliyor durumuna uygun olarak muhasebeleştirilir.

Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır (TMS 11 madde 36-37):

- a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;
- b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya
- c) Ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.

Örneğin, yüklenici işletme, denize sıfır konumda olan bir kayalığın üzerine otel inşa edecektir. Söz konusu inşaatla ilgili teçhizat ve malzemeleri kiralamış, inşaatla çalışacak personeli de işe almıştır. Ancak, yüklenici inşaatın yapılacağı alana gittiğinde, kayalığın denize düşmüş olduğunu görmüştür. Müşteri, sözleşme fiyatını değiştirmeksizin otel inşası için yeni bir yer önermektedir. Müşterinin önerisi zararı azaltsa da tamamen ortadan kaldırmamaktadır. O nedenle ortaya çıkan bu zarar 36. madde uyarınca doğrudan gelir tablosuna alınmalıdır. Bir başka

örnek ise grev nedeniyle yüklenici firmanın işi geç tamamlamasını ve bu yüzden de ceza ödemek durumunda kalmasını gösterebiliriz (<http://www.accountingreform.ru>, 16.02.2011).

Yüklenicinin Açıklaması Gereken Hususlar

Bir yüklenici işletmenin aşağıdaki hususları finansal tablolarda açıklaması standartta öngörülmekle birlikte Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden “Tam Açıklama Kavramı”nın da bir gereğidir (TMS 11 madde 39-42):

- a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,
- b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin saptanmasında kullanılan yöntemler,
- c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler,
- d) Bilanço tarihine kadar katılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,
- e) Alınan avansların tutarı,
- f) Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları,
- g) Müşterilerden olan brüt alacak tutarı,
- h) Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarı gösterilmelidir.

Ayrıca, bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklaması da gerekmektedir. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir (TMS 11 madde 45). Vergisel uygulamayı esas alan tamamlanma yöntemi ile TMS 11’deki tamamlanma yüzdesi yöntemi arasındaki farklılıkları belirtmek amacıyla aşağıdaki örneği vermek mümkündür.

UYGULAMA ÖRNEĞİ

XYZ İnşaat Taahhüt Turizm Sanayi Ticaret Limited Şirketi 2000 yılında kurulmuştur. Hizmet üretimi kapsamına giren 5 blok halinde tasarlanan toplam 80 daire bulunan bir TOKİ inşaat ihalesini kazanmış ve yapılan sözleşme sonucunda 2009 yılı Ocak ayında söz konusu blokların inşasına başlanmıştır. Daireler 2+1 şeklinde olup 100 metrekare kullanım alanına sahiptir. İşin tamamlanma süresi iki yıldır. İhale bedeli 3.840.374,00 TL olarak belirlenmiştir. Söz konusu inşaatın tahmini maliyeti ise 2.749.594,00 TL olarak hesaplanmaktadır. İnşaat belirlenen zamanda 2010 Aralık sonunda tamamlanmıştır. İnşaat 2009 yılında gerçekleşen giderler ve hakediş bilgileri aşağıda verilmiştir. Çalışmamızın kolay anlaşılabilirliği açısından vergiler ihmal edilmiştir.

Tablo 2: 2009 Yılı Gider ve Hakediş Bilgileri

GİDERLER	2009
İlk Madde Malzeme Gideri	935.000,00 TL
İşçilik Giderleri	131.227,00 TL
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	53.540,00 TL
• Elektrik Gideri:	5.000,00 TL
• Su Gideri:	2.400,00 TL
• Dışarı Yapıtılan Bakım-Onarım Gideri:	3.200,00 TL
• Haberleşme Gideri:	1.100,00 TL
• Taşeron Gideri:	8.200,00 TL
• Hafriyat Gideri:	9.340,00 TL
• Proje Hizmet Gideri:	18.000,00 TL
• Diğer Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri:	6.300,00 TL
Çeşitli Giderler	9.300,00 TL
• Sigorta Gideri	2.700,00 TL
• Yolluk ve Seyahat Gideri	900,00 TL
• Akaryakıt Gideri	4.700,00 TL
• İhale Gideri	1.000,00 TL
Amortisman ve Tükenme Payları	8.700,00 TL
TOPLAM MALİYET	1.137.767,00 TL
HAKEDİŞLER TOPLAMI	1.612.957,00 TL

İnşaatın yapımına başlamadan önce ilgili makamca 384.037,40 TL avans banka mevduat hesabına yatırılmıştır. Avansın %20'si ilk hakediş ödemesinden, kalanı (%80'ni) ise son hakediş ödemesinden düşülecektir. 2009 Yılı için katlanılan bu giderlerden ilk madde ve malzeme giderleri 935.000,00 TL, işçilik giderleri 131.227,00 TL, dışardan sağlanan fayda ve hizmet giderleri 53.540,00 TL ile çeşitli giderlerin 9.300,00 TL toplamı olan 1.129.067,00 TL'nin yarısı nakit, geri kalan yarısı için çek düzenlenmiştir. Hakediş bedeli ilgili makam tarafından inşaat şirketinin banka hesabına yatırılmıştır.

XYZ inşaat şirketinde 2010 yılında gerçekleşen gider ve hakediş tutarları aşağıdaki şekildedir:

- 2010 Yılında inşaatta kullanılmak üzere 1.204.060,00 tutarında ilk madde ve malzeme, çalışan işçilere 313.556,00 TL tutarında ödeme, inşaatla ilgili elektrik gideri, su gideri, doğal gaz gideri, dışarıya yaptırılan bakım onarım, haberleşme gideri, farklı bir şirkete yaptırılan hafriyat gideri, proje hizmet gideri, dışardan sağlanan diğer hizmet giderlerinin toplam tutarı 65.395,00TL ve inşaata ait sigorta giderleri 6.442,00 TL, yolluk ve seyahat giderleri 2.800,00 TL, akaryakıt gideri 6.600,00 TL, ihale gideri 1.960,00 TL gibi giderler için toplam 17.802,00 TL'nin ödemesi; 150.000,00 TL nakit olarak geri kalan kısmı banka hesabından ödenmiştir.
- İnşaatlarda çalışan greyder ve kamyonlarla ilgili 11.014,00 TL tutarında amortisman ayrılmıştır.
- 2010 yılı için söz konusu olan hakedişler toplamı ise 2.227.417,00 TL'dir. Hakediş bedeli ilgili makam tarafından avans ödemesinin % 80'lik kısmı düşüldükten sonra inşaat şirketinin banka hesabına havale edilmiştir.

Çalışmamızda, XYZ İnşaat Taahhüt Turizm Sanayi Ticaret Limited Şirketinden elde edilen veriler ışığında her iki yöntemle göre muhasebe kayıtları yapılacak ve kullanılan yöntemlerin gelir tablosu üzerindeki etkisi incelenecektir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi ve Muhasebeleştirilmesi

İnşaat muhasebesinde kullanılan yöntemler sınıflandırmasında ilk sırada yer alan Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre söz konusu XYZ İnşaat Taahhüt Turizm Sanayi Ticaret Limited Şirketinin 2009 yılı muhasebe kayıtları şu şekildedir:

102 BANKALAR		384.037,40	
340 ALINAN AVANSLAR			76.807,48
440 ALINAN AVANSLAR			307.229,92
<i>-İhale makamından avans alım kaydı.</i>			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.129.067,00	
740.01 İlk Madde Malzeme Gideri	935.000,00		
740.02 İşçilik Gideri	131.227,00		
740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz. Gid.	53.540,00		
740.04 Çeşitli Giderler	9.300,00		
100 KASA			564.533,50
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ			564.533,50
<i>-X inşaatı ile ilgili ilk madde malzeme, işçilik, dışardan sağlanan fayda ve hizmet ve çeşitli giderlerin ödeme kaydı.</i>			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		8.700,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			8.700,00
<i>-X inşaatı ile ilgili amortisman kaydı.</i>			
170 Y.Y. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ		1.137.767,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HES.			1.137.767,00
<i>-İnşaat işinin maliyetinin belirlenmesi kaydı.</i>			
102 BANKALAR		1.536.149,52	
340 ALINAN AVANSLAR		76.807,48	
350 Y.Y. İNŞAAT ON. HAKEDİŞ BEDEL.			1.612.957,00
<i>-Hakediş bedelinin tahsil edilmesi.</i>			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HES.		1.137.767,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			1.137.767,00
<i>-Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması.</i>			

Daha öncede ifade edildiği gibi inşaat tamamlanmadan kâr ve zarar hesaplaması yapılmamaktadır. Bu dönemde tamamlanmamış sözleşme yöntemine göre 2009 yılı inşaat ve onarma işine ait maliyet ve hakedişler gelir tablosunda gösterilmemekle varlık ve kaynak durumunu yansıtan bilançoda yükümlülük olarak yer almaktadır. Aşağıda söz konusu bu durum ilgili işletmenin 31.12.2009 kapanış bilançosunda gösterilmektedir.

**XYZ İNŞAAT TAAHHÜT TURİZM SANAYİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİNİN
31.12.2009 TARİHLİ KAPANIŞ BİLANÇOSU (TL)**

KASA	235.466,50	BANKA KREDİLERİ	97.704,00
BANKA	1.997.856,92	SATICILAR	122.547,00
VERİLEN ÇEK VE ÖD. EM.	(564.533,50)	BORÇ SENETLERİ	92.000,00
PEŞİN ÖD. VER. VE FON.	12.973,00	ALINAN AVANSLAR	307.229,92
YILL. YAY. İNŞ. ON. MAL.	1.137.767,00	Y. Y. İNŞ. ON. HAK. BED.	1.612.957,00
BİNALAR	320.067,00	ÖD. VERGİ VE FONLAR	8.900,00
TESİS MAK. VE CİH.	124.760,00	SOSYAL GÜV. KES.	13.000,00
TAŞITLAR	346.952,00	SERMAYE	1.300.336,00
DEMİRBAŞLAR	96.000,00	YASAL YEDEKLER	50.935,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	(51.700,00)	GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	50.000,00
	3.655.		3.655.
AKTİF TOPLAM	608,92	PASİF TOPLAM	608,92

2010 yılı iki blok şeklinde olan apartman inşaatına ait yapılan muhasebe kayıtları ise şu şekildedir:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.600.813,00	
740.01 İlk Madde Malzeme Gideri	1.204.060,00	
740.02 İşçilik Gideri	313.556,00	
740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz. Gid.	65.395,00	
740.04 Çeşitli Giderler	17.802,00	
100 KASA		150.000,00
102 BANKALAR		1.450.813,00
<i>-X inşaatı ile ilgili giderinin ödenmesi kaydı.</i>		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	11.014,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		11.014,00
<i>-X inşaatı ile ilgili amortisman kaydı.</i>		
170 Y.Y. İNŞ VE ON. MALİYETİ	1.611.827,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HES.		1.611.827,00
<i>-İnşaat işinin maliyetinin belirlenmesi kaydı.</i>		
102 BANKALAR	1.920.187,08	
340 ALINAN AVANSLAR	307.229,92	
350 Y.Y. İNŞAAT ON. HAKEDİŞ BEDEL.		2.227.417,00
<i>-Hakediş bedelinin tahsil edilmesi kaydı.</i>		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HES.	1.611.827,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.611.827,00
<i>-Yansıtma hesaplarının kapatılması kaydı.</i>		
350 Y.Y. İNŞ. VE ON. HAK. BEDELİ	3.840.374,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		3.840.374,00
<i>-İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı.</i>		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	2.749.594,00	
170 İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ		2.749.594,00
<i>-İnşaat maliyetinin belirlenmesi kaydı.</i>		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	3.840.374,00	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		3.840.374,00
<i>-Gelir hesaplarının kapatılması kaydı.</i>		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	2.749.594,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.749.594,00
<i>-Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.</i>		

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre 2010 yılı gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

X İŞLETMESİ 2010 YILI GELİR TABLOSU (TL)	
SATIŞ GELİRLERİ	3.840.374,00
(-) SATIŞLARIN MALİYETLERİ	(2.749.594,00)
BRÜT SATIŞ KÂRI / ZARARI	1.090.780,00

Muhasebe kayıtlarında bu yöntemi kullanan bir firma inşaat işi tamamlandıktan sonra dönem sonu hesapları kapatıp gelir tablosu düzenlemektedir. Yukarıda da görüldüğü üzere firmanın beş blok halinde inşa ettiği inşaatın sağladığı brüt kâr ikinci yıl belirlenmiş ve 1.090.780,00 TL olarak hesaplanmıştır.

UMS-TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Muhasebeleştirilmesi

Sonucun güvenilir biçimde öngörülmesi durumu ve tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirme

Aynı veriler kullanılarak inşaat ve onarım işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ikinci yöntem olarak ifade edilen tamamlanma yüzdesi yönteminin diğer yöntemlere göre farkı yıllar itibariyle inşaatın tamamlanma durumunu yüzde olarak tespit etmektir. 2 yılda tamamlanan ve toplam 2.749.594,00 TL'ye mal olan inşaatın 2009 yılı tamamlanma yüzdesi % 42 (1.137.767,00 TL / 2.749.594,00 TL) şeklinde hesaplanmaktadır. 2010 yılı tamamlanma yüzdesi ise (1.611.827,00 TL / 2.749.594,00 TL) % 58'dir. Hakediş bedeli ise "yıl içinde katlanılan maliyet / toplam proje maliyeti" x ihale bedeli" formülü ile hesaplanmaktadır (Greuning, 2005: 107). Sonucun güvenilir biçimde öngörülmesi durumunda, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile söz konusu şirketin 2009 yılı muhasebe kayıtları şu şekilde yapılabilir.

102 BANKALAR	384.037,40	
340 ALINAN AVANSLAR		76.807,48
440 ALINAN AVANSLAR		307.229,92
<i>-İhale makamından avans alım kaydı.</i>		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.129.067,00	
740.01 İlk Madde Malzeme Gideri	935.000,00	
740.02 İşçilik Gideri	131.227,00	
740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz. Gid.	53.540,00	
740.04 Çeşitli Giderler	9.300,00	
100 KASA		564.533,50
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD. EMİRLERİ		564.533,50
<i>-X inşaatı ile ilgili ilk madde malzeme, işçilik, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet ve çeşitli giderlerin ödenmesi kaydı.</i>		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	8.700,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		8.700,00
<i>-X inşaatı ile ilgili amortisman kaydı.</i>		

170 Y.Y. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ ¹ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Y.H. -İnşaat işinin maliyetinin belirlenmesi kaydı.	1.137.767,00	1.137.767,00
102 BANKALAR 340 ALINAN AVANSLAR 350 Y.Y. İNŞAAT ON. HAK. BEDELLERİ -Hakediş bedelinin tahsil edilmesi.	1.536.149,52 76.807,48	1.612.957,00 ²
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HES. 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ -Yansıma hesaplarının kapatılması kaydı.	1.137.767,00	1.137.767,00
350 Y.Y. İNŞ. VE ON. HAK. BEDELİ 600 YURTIÇI SATIŞLAR -İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı.	1.612.957,00	1.612.957,00
622 SAT. HİZMET MALİYETİ 170 İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ -İnşaat maliyetinin belirlenmesi kaydı.	1.137.767,00	1.137.767,00
600 YURTIÇI SATIŞLAR 690 DÖNEM KÂRI / ZARARI -Gelir hesaplarının kapatılması kaydı.	1.612.957,00	1.612.957,00
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ -Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.	1.137.767,00	1.137.767,00

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2009 yılı Gelir Tablosu ise aşağıdaki şekilde düzenlenebilir.

X İŞLETMESİ 2009 YILI GELİR TABLOSU (TL)	
SATIŞ GELİRLERİ	1.612.957,00
(-) SATIŞLARIN MALİYETLERİ	(1.137.767,00)
BRÜT SATIŞ KÂRI / ZARARI	475.190,00

İnşaatın ilk yılına ait kayıtlar yapıldıktan sonra gelir tablosu oluşturulduğunda satış gelirlerinden (1.612.957,00 TL), satışların maliyetinin (1.137.767,00 TL) çıkarılması sonucu bu inşaatla ilgili brüt kâr 475.190,00 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu yöntem ile yapılan kayıtlardan hareketle dönem sonu bilançosu oluşturulduğunda ise diğer yöntemde söz konusu olan maliyet ve hakedişler yükümlülük olarak yer almamakta, inşaat tamamlanmasa da tamamlanma oranı dikkate alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda elde edilen kâr söz konusu bilançoğa yansıtılmaktadır.

¹ Eğer önceden yapılan inşaat maliyetleri var ise 174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri Hesabı, iş sahibine yansıtılacak maliyetler mevcutsa 175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler Hesabı, taşeronlara verilen avanslar var ise 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı gibi hesaplara da yer verilecektir.

²TAMAMLANMA ORANI X İHALE BEDELİ = 0.42 x 3.840.374,00 = 1.612.957,00TL

**XYZ İNŞAAT TAAHHÜT TURİZM SANAYİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİNİN
31.12.2009 TARİHLİ KAPANIŞ BİLANÇOSU (TL)**

KASA	235.466,50	BANKA KREDİLERİ	97.704,00
BANKA	1.997.856,92	SATICILAR	122.547,00
VERİLEN ÇEK VE ÖD. EM.	(564.533,50)	BORÇ SENETLERİ	92.000,00
PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON.	12.973,00	ÖD. VERGİ VE FON.	8.900,00
BİNALAR	320.067,00	SOSYAL GÜV. KES.	13.000,00
TESİS MAK. VE CİH	124.760,00	ALINAN AVANSLAR	307.229,92
TAŞITLAR	346.952,00	SERMAYE	1.300.336,00
DEMİRBAŞLAR	96.000,00	YASAL YEDEKLER	50.935,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	(51.700,00)	GEÇMİŞ YIL. KÂR	50.000,00
		DÖNEM KÂRI	475.190,00
AKTİF TOPLAM	2.517.841,92	PASİF TOPLAM	2.517.841,92

XYZ İnşaat Taahhüt Turizm Sanayi Ticaret Limited Şirketinin Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine göre 2010 yılı muhasebe kayıtları ise şu şekildedir:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.600.813,00	
740.01 İlk Madde Malzeme Gideri	1.204.060,00		
740.02 İşçilik Gideri	313.556,00		
740.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz. Gid.	65.395,00		
740.04 Çeşitli Giderler	17.802,00		
100 KASA			150.000,00
102 BANKALAR			1.450.813,00
<i>-X inşaatı ile ilgili giderinin ödenmesi kaydı.</i>			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		11.014,00	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			11.014,00
<i>-X inşaatı ile ilgili amortisman kaydı.</i>			
170 Y.Y. İNŞ VE ON. MLYT		1.611.827,00	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HES.			1.611.827,00
<i>-İnşaat işinin maliyetinin belirlenmesi kaydı.</i>			
102 BANKALAR		1.920.187,08	
340 ALINAN AVANSLAR		307.229,92	
350 Y.Y. İNŞAAT ON. HAKEDİŞ BEDEL.			2.227.417,00 ³
<i>-Hakediş bedelinin tahsil edilmesi kaydı.</i>			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YAN. HES.		1.611.827,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			1.611.827,00
<i>-Yansıtma hesaplarının kapatılması kaydı..</i>			
350 Y.Y. İNŞ. VE ON. HAK. BEDELİ		2.227.417,00	
600 YURTIÇI SATIŞLAR			2.227.417,00
<i>-İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı.</i>			
622 SAT HİZMET MALİYETİ		1.611.827,00	
170 İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ			1.611.827,00
<i>-İnşaat gelirinin belirlenmesi kaydı.</i>			
600 YURTIÇI SATIŞLAR		2.227.417,00	
690 DÖNEM KÂRI / ZARARI			2.227.417,00
<i>-Gelir hesaplarının kapatılması kaydı.</i>			
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		1.611.827,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ			1.611.827,00
<i>-Gider ve maliyet hesaplarının kapatılması kaydı.</i>			

³TAMAMLANMA ORANI X İHALE BEDELİ = 0.58 x 3.840.374,00 = 2.227.417,00TL

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre 2010 yılı gelir tablosu aşağıdaki şekildedir:

X İŞLETMESİ 2010 YILI GELİR TABLOSU (TL)	
SATIŞ GELİRLERİ	(2.227.417,00)
(-) SATIŞLARIN MALİYETLERİ	1.611.827,00
BRÜT SATIŞ KÂRI / ZARARI	615.590,00

İnşaatın ikinci yılına ait kayıtlar yapıldıktan sonra gelir tablosu oluşturulduğunda satış gelirlerinden (2.227.417,00 TL), satışların maliyetinin (1.611.827,00 TL) çıkarılması sonucu bu inşaatla ilgili brüt kâr 615.590,00 TL olarak hesaplanmaktadır.

Sonucun güvenilir biçimde öngörülememesi durumunda muhasebeleştirme

TMS 11'e göre ödemelerin aksatılma ihtimalinin yüksek olması, ülke ekonomisinin belirsizliği gibi nedenlerden dolayı sonucun güvenilir şekilde öngörülemediği anlarda sadece katlanılmış sözleşme maliyetinin geri alınabilecek kısmı kadar gelir kaydı yapılırken sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu durumun muhasebeleştirilmesi aşağıda kısa bir örnek yardımı ile sunulmuştur.

2010 yılında EZER inşaat firması okul yapımı için ihaleye girmiş ve kazanmıştır. İhalenin tahmini maliyeti 1.800.000,00 TL'dir. İnşaat süresi 8 yıl olarak planlanmaktadır. Ekonomide var olan istikrarsızlıktan dolayı gelir ve maliyetlerin ne kadar olabileceği tespit edilememekte ancak gelirin tahsilinde herhangi bir risk söz konusu değildir. 2010 yılı dönem sonu 740 Hizmet Üretim Maliyeti büyük defter hesabında 220.000,00 TL bulunmaktadır. Daha önce belirtilen nedenlerden dolayı 2010 yılı dönem sonu gelir tespiti yapılamadığından firma katlandığı maliyet kadar tutarı yani 220.000,00 TL'yi gelir olarak kaydedecektir. Söz konusu firmanın dönem içi hakediş bedeli 70.000,00 TL'dir. Söz konusu bu örnekte vergiler ihmal edilmiştir.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	220.000,00	220.000,00
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
<i>-X inşaatı sonucunun öngörülenememesi maliyet kaydı.</i>		
350 Y.Y.İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ	70.000,00	220.000,00
176 HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAHAK.	150.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		
<i>-Sonucun öngörülenememesi durumunda gelir kaydı.</i>		

Yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi söz konusu belirsizlik durumunda sadece katlanılmış sözleşme maliyetinin geri alınabilecek kısmı kadar gelir kaydı yapılmakta ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

SONUÇ

14.02.2011 yılında yasalaşp, 01.07.2012 tarihi itibariyle uygulamaya girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunu ile TFRS ve TMS'ler tüm şirketler tarafından uygulanacaktır. Bu çalışmada, TMS 11 kapsamında inşaat işletmelerinin finansal tablolarında mevcut uygulamalardan ne gibi farklı bir sunum yapacakları tekdüzende yer alacak yeni hesaplarla ortaya konmaya çalışılmıştır.

İnşaat taahhüt işletmelerinde dönem gelirlerinin tespit edilmesine yönelik "tamamlanmış sözleşme" ve "tamamlanma oranı" yöntemi olmak üzere iki yöntem söz konusudur. Tamamlanmış sözleşme yönteminde, kâr/zarar işin bitiminde hesaplanmaktadır. Yıllar itibariyle yapılan işe ilişkin hiçbir bilgi, finansal tablolarda yer almamaktadır. Bu yöntem, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramına aykırıdır. İnşaat maliyetleri ve hâsılatı, işin yapıldığı oranda finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Tamamlanmış sözleşme yöntemi, vergi mevzuatında da kabul gören ve inşaat işinin tamamlanması ile oluşan fiili maliyet ve fiili gelir tutarları dikkate alınarak vergiye tabi kazancın tespiti amacıyla hizmet eden bir uygulamadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda da V.U.K.'nun da etkisi ile tamamlanmış sözleşme yöntemine uygun bir kayıt düzeni önerilmektedir. Yöntem, inşaat işine ait kâr/zarar tutarının hesaplanmasında doğru ve güvenilir tutarları esas almakla birlikte, zamanlılık açısından ciddi bir gecikmeyi de beraberinde getirmektedir. Bu durum, yöntemine göre düzenlenen finansal tabloları, ortaklar, kredi kuruluşları vb. bilgi kullanıcılarının gereksinim ve ihtiyaçlarını karşılama açısından yetersizliğe sürüklemektedir.

TMSK tarafından 11 Nolu, "İnşaat Sözleşmeleri" olarak nitelendirilen UMS-TMS'ye göre, inşaat taahhüt işletmeleri, "Dönemsellik" ve "Tam açıklama" kavramlarını gereği gibi yerine getiren, Tamamlanma Yüzdesi yöntemini kullanmaktadır. Bu yöntemine göre işin bitimi beklenmeden, her finansal raporlama döneminin gelir ve maliyetleri ilgili dönem içerisinde karşılaştırılarak muhasebeleştirilerek kâr zarar tespiti yapılır. Böylece gelir ve maliyetler ilgili dönemlere dağıtılmakta ve finansal tabloların güvenilirliği de sağlanmış olmaktadır.

KAYNAKÇA

Adıyaman, B. (2010). *İnşaat sektörünün genel değerlendirme*. Türkiye Birinci Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu. Kayseri SMMMÖ, 29-35.

Adrian, J. J. ve Adrian, D. J. (2006). *Construction accounting: financial, managerial, auditing, and tax*. Fourth Edition. Illinois, USA: Stipes Publishing L.L.C.

Akdoğan, N. ve Sevilengül O. (2007). *Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*. 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Alexander, D., Britton, A. ve Jorissen, A. (2009). *International financial reporting and analysis*. 4th edition, UK: South Western Cengage Learning.

Epstein, B. J., Jermakowicz, E. K. (2010). *2010 Interpretation and application of international financial reporting standards*. Canada: Wiley&Sons,Inc.

Greuning, H. V. 2005. *International financial reporting standards: a practical guide*. The World Bank, USA.

Karyağdı, M. (2009). İnşaat işlerinde vergi ve muhasebe mevzuatı ile inşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı TMS-11'in analizi-1. *Yaklaşım Dergisi*, 17 (197): 108-114.

Kavacık, M. (2008). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme ve muhasebe işlemleri. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Kieso, D. E. Weygandt, J. J. ve Warfield, T. D. (2001). *Intermediate accounting*. 10th edition. USA: Wiley.

Kızılot, Ş. (2000). *İnşaat muhasebesi vergilendirilmesi mevzuatı ve asgari işçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Örten, R. ve Karapınar, A. (2009). *Dönem sonu muhasebe uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Örten, R. Ve Kaval H. ve Karapınar A. (2007). *Türkiye muhasebe – finansal raporlama standartları TMS – TFRS*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sayarı, M. (2004). İnşaat taahhütleri (yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri) standardı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6 (3): 61-76.

Sayarı, M. (2010). *İnşaat taahhüt sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi*. Türkiye Birinci Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu. Kayseri, SMMMO 2010: 107-118.

Susmuş, T. ve Zengin Y. (2008). *Muhasebe standartları, temel kavramlar ve yaklaşımlar; Türkiye muhasebe standartları, temel kavramlar ve yaklaşımlar: Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları*, 26-30 Kasım 2008, KIBRIS: 180-241.

Şenlik, M. (2005). *İnşaat muhasebesi*. 1.Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yüksel O. (2002). *Yapı işlerinde ihale düzenimiz*. Ege Üniversitesi Basımevi: İzmir.

T.C. Yasalar, (06.01.1961) Gelir Vergisi Kanunu,193 Sayılı. Ankara: 10700 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10700.pdf> (Erişim Tarihi: 18.01.2011)

İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye... DEU Journal of GSSS, Vol: 13, Issue: 3

T.C. Yasalar, (09.05.1985) İmar Kanunu, 3194 Sayılı. Ankara: 18749 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18749.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.02.2011)

T.C. Yasalar, (08.12.2001) Medeni Kanun, 4721 Sayılı. Ankara: 24607 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/12/20011208.htm>, (Erişim Tarihi: 01.02.2011)

Türkiye Muhasebe Standardı, 11 26/10/2005 Tarih ve 25978 Sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/10/20051026.htm>, (Erişim Tarihi: 09.01.2011)

IFRS Workbooks for accounting professionals, “IAS construction contracts”, <http://accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks/en/materials/accounting/workbooks/>, (Erişim Tarihi: 16.02.2011).

TÜİK İşgücü istatistikleri veri tabanı, <http://tuikrapor.tuik.gov.tr/reports/> (Erişim Tarihi:25.07.2011).