

## Rusya’da İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi: UFRS 15 ve Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 Karşılaştırması

 DUYGU ARSLANTÜRK ÇÖLLÜ<sup>a</sup>  LEYLA AKGÜN<sup>b</sup>

Geliş Tarihi: 23.05.2019 | Kabul Tarihi: 02.01.2020

**Öz:** Rusya ekonomisinde önemli bir yer teşkil eden inşaat sektörünün, 2014 yılında yaşanan ekonomik krizden etkilenmesi özellikle yabancı yatırımcıların bu sektöre olan güvenlerinin artırılmasını gerektirmiştir. Bu durum finansal raporlamalar açısından değerlendirildiğinde, ülkenin uluslararası standartlara uyum sağlama konusunda kullandığı Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’in Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile ne derece uyumlu olduğu oldukça dikkat çeken bir konu haline gelmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı, Rusya’da faaliyet gösteren inşaat şirketlerinde uygulanan UFRS 15 ve Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’in ne derece uyumlu olduğunun araştırılmasıdır. Bu amaç ekseninde UFRS 15 ve Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’de yer alan standartların amacı, uygulama alanı, sözleşme türleri, sözleşmeye göre gelir ve gider bilgileri karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkları tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İnşaat sözleşmeleri, inşaat sektörü, muhasebe, UFRS, Rusya.

<sup>a</sup> İğdır Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü  
duygu.arslanturk@igdir.edu.tr

<sup>b</sup> İğdır Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

---

## Accounting of Construction Agreements in Russian Federation: Comparison of IFRS 15 and Accounting Regulations 2/2008

**Abstract:** The construction sector, which is an important part of the Russian economy, affected by the economic crisis experienced in 2014, necessitated increasing the trust of foreign investors to this sector, especially. When evaluated from the perspective of financial reporting, it is quite remarkable how closely the country complies with the International Financial Reporting Standards (IFRS) of the Accounting Regulations 2/2008 used by the country to comply with international standards. Therefore, the purpose of this study is to investigate to what extent IFRS 15 and Accounting Regulations 2/2008 applied in construction companies operating in Russia are compatible. For this purpose, the similarities and differences of the standards in IFRS 15 and Accounting Regulations 2/2008 have been determined by comparing the purpose, scope, types of contracts, revenue and expense information according to contract.

**Keywords:** Construction contracts, construction sector, IFRS, accounting, Russian Federation.

## Giriş

Günümüzde inşaat sektörünün geliştirilmesi Rusya ekonomisinin en önemli odak noktalarından biri haline gelmiştir. Ekonominin gelişen kolları arasında yer alan inşaat sektörünün ülkenin Gayri Safi Yurtiçi Hasılası içerisindeki payı yaklaşık %3'ü oluşturmaktadır. İnşaat sektöründeki yüksek gelişim oranı makine mühendisliği, metalürji ve yakıt endüstrisi alanlarında faaliyet gösteren büyük şirketlerin bu sektöre yatırım yapmaları için zemin oluşturmaktadır. Ulusal ekonominin tüm faaliyet alanlarına duran varlıkların oluşturulması bakımından önemli katkılar sağlayan sektör, toplumun ve üretici güçlerin gelişim düzeyini de önemli ölçüde etkilemektedir. Bu kapsamda söz konusu sektör, üretim varlıklarının modernize edilerek teknik bazda güncellenmesi, sosyal alanın geliştirilmesi, maddi varlıkların üretimi için gerekli teknik donanımın sağlanması gibi faaliyetleri icra etmektedir. Ayrıca inşaat şirketleri, nüfusun sosyal güvenliğini destekleyip yeni iş yeri fırsatları yaratmakta ve bütçeye vergi ödemeleriyle katkıda bulunmaktadır.

Tüm olumlu yönleri göz önüne alındığında, 2014 ekonomik krizinin etkilediği bu sektörün bir an evvel bu etkiden kurtarılması gerektiği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Nitekim kriz sonrasında yapılan araştırmalar sektörün hızla toparlandığını ve Rusya ekonomisindeki önemini korumaya devam ettiğini göstermiştir. Bu kapsamda Rusya Federal Devlet İstatistik Servisinin sunduğu bilgilere göre, ülkede 2014 krizi sonrası inşaat şirketlerinin ticari faaliyetlerinde belirgin bir şekilde artış yaşandığı söylenebilmektedir. İstatistiki bilgiler, ülkede faaliyet gösteren inşaat şirketi sayısında 2014 yılına göre 2015 yılında %2,34 artış, 2015 yılına göre 2016 yılında ise %17 artış yaşandığını ortaya koymuştur. Ayrıca iş hacmi açısından değerlendirildiğinde, 2014 yılına göre 2015 yılında %14,4 artış, 2015 yılına göre 2016 yılında %2,8 artış, 2017 yılında ise 2016 yılına göre %4,8 artış yaşandığı kaydedilmiştir. Ancak söz konusu sektöre yapılan yatırımlardaki artışla ülkede faaliyet gösteren inşaat şirketlerinin sayı ve iş hacmindeki büyüme, muhasebeyle ilgili

yasal düzenlemeler ve vergi yasalarında yapılan sürekli değişikliklerle kısıtlanmaktadır. Nitekim Rusya Federal Devlet İstatistik Servisinin bilgilerine göre, ülkede faaliyet gösteren inşaat şirketlerinin faaliyetlerini kısıtlayan faktörlere bakıldığında yüksek vergi oranları, hammadde ve malzemede yüksek fiyat, fon eksikliği, rekabet ve güvenilir bir bilgi sistemi eksikliği gibi unsurların ön sıralarda yer aldığı görülmektedir (Maksimova, 2016: 64). Yatırım ve inşaat faaliyetinin taraflarını oluşturan yatırımcı, siparişi ve müteahhit açısından güvenilir muhasebe bilgilerine ulaşmada büyük engel teşkil eden bu durum, yabancı yatırımcıları ülkeye çekmek ve inşaat sektöründeki büyümeyi desteklemek adına öncelikli olarak güvenilir bir bilgi sistemine ihtiyaç duyulduğunu gündeme getirmiştir.

Güvenilir ve anlaşılır bir bilgi sisteminin varlığı, finansal stratejik kararlar verilmesinde yatırımcılara yardımcı olmakta ve işletme politikalarının etkin bir şekilde yürütmesini sağlamaktadır. Ayrıca bu durum, gelişim stratejisi ve iş planının hazırlanmasında oluşabilecek bilgi riskini azaltmakta ve yabancı yatırımlar dahil inşaat şirketlerine ek finansal kaynak bulma fırsatı yaratmaktadır. Bu doğrultuda, bir ticari işletmenin finansal durumunun değerlendirilmesinde, en temel bilgi sistemi kaynağı olarak kullanılan finansal raporlamalar üzerinde önemle durulmaktadır. Son dönemlerde Rusya'da finansal raporlamayla ilgili birçok düzenleme ve değişiklik yapılmış ve bu doğrultuda Rus Muhasebe Standartları ile UFRS arasında önemli bir yakınlaşma gözlemlenmiştir. Bu çalışmada inşaat şirketlerinin muhasebe sorunları arasında yer alan finansal raporlamalar detaylı bir şekilde ele alınmış ve hem Rusya Standartlarına göre düzenlenen Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 hem de UFRS 15 açısından gelir ve giderler ayrı ayrı incelenmiştir. Ayrıca işletmelerin faaliyet sonuçları değerlendirilerek gerekli karşılaştırmalar yapılmıştır.

### **1. Rusya'da İnşaat Sektörünün Önemi ve İnşaat Şirketleriyle İlgili Bilgiler**

Herhangi bir sektörün ulusal ekonomik sistem ve sosyal

üretim açısından önemi, bu sektörün faaliyet sonuçlarının ülkenin ekonomik ve sosyal gelişimine etkisi ve diğer sektörlerle olan ilişkilerine dayanılarak belirlenmektedir. Ülkedeki üretim faaliyetinin genişletilip geliştirilmesinde yeni kapasitelerin devreye sokulması ve mevcut üretim tesislerinin yeniden yapılandırılması, modernizasyonu, teknik olarak yeniden donatılması açısından inşaat sektörü önemli bir yere sahiptir. İnşaat şirketleri tüm sektörlerin duran varlıklarının reproduksiyonunu gerçekleştirerek ekonominin gelişimine önemli katkılar sağlamaktadır. Aynı zamanda üretim süreci, sürekli olarak inşaat şirketleri tarafından gerçekleştirilen orta ve büyük ölçekli onarımları da beraberinde getirerek bu şirketlere duyulan ihtiyacı artırmaktadır. İnşaat sektörünün önemi üretim sürecindeki katkısıyla sınırlı kalmayarak, ülke nüfusuna konut temin edilmesiyle ilgili sorunların çözümü, yerleşim birimleri ve kültürel tesislerin yeniden inşası ve onarımı gibi alanlarda da hissedilmektedir (Mullahmetova ve diğ., 2008: 89).

İNşaat sektörü, ekonominin diğer sektörlerinin gelişime katkı sağlamanın yanı sıra nerdeyse tüm sektörlerin ürünlerini tüketmesi bakımından da önem arz etmektedir. İnşaat şirketleri binaların inşası sürecinde makine endüstrisi, tarım, yapı malzemeleri endüstrisi, demir metalürjisi, orman ve kimya endüstrisi gibi birçok alanın ürünlerini büyük oranda tüketmektedirler. İnşaat şirketlerinin bölge ve ülke ekonomisinde yeri; bütçeye katkı (bütçe ve bütçe dışı fonların sağlanması), şehir kurma (işletme, bina ve mimari yapıların inşası), konsolide etme ve istikrar sağlama gibi özellikleriyle de belirlenmektedir. Söz konusu sektörün ekonomiye sunduğu önemli katkılardan bir diğeri de istihdam yaratmasıdır. Bu sektörün sağladığı bir iş sayesinde etkileşim içinde olduğu diğer sektörlerde de istihdam imkanı oluşmaktadır (Salyamova, 2014: 1).

Rusya'da faaliyet gösteren inşaat şirketleri kapsamına; inşaat faaliyetini yerine getiren uzman kuruluşlar, tamirat ve inşaat şirketleri, mekanizasyon ve ev inşaatı tröstleri, sondaj şirketleri ile Ekonomik Faaliyet Türlerinin Rusya Sınıflandırma-

sı (EFTRS) 45 kapsamında kayıtlı olan tüm şirketler girmektedir (Surinov, 2017a: 268). Tablo 1’de Rusya’da faaliyet gösteren inşaat şirketleri sayısı ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

Tablo 1: Rusya’da Faaliyet Gösteren İnşaat Şirketi Sayısı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Toplam Şirket Sayısı</b>	196.234	209.185	205.075	217.961	226.838	232.154	271.604
<b>Devlet Şirketleri</b>	1.203	1.108	950	879	818	832	778
<b>Belediyeye Ait Şirketler</b>	530	499	449	403	395	461	426
<b>Özel Şirketler</b>	192.165	205.416	201.274	214.055	223.022	229.943	269.548
<b>Rus Şirketleriyle Ortak Yabancı Şirketler</b>	775	605	606	522	405	293	242
<b>Diğer</b>	1.561	1.557	1.796	2.102	2.198	625	610

Kaynak: Rusya Federal Devlet İstatistik Servisi (<http://www.gks.ru>)

İnşaat şirketlerinin gerçekleştirdikleri iş hacmi kapsamına, söz konusu şirketlerin kendi finansal imkanlarıyla gerçekleştirdikleri inşaat işleri ve müşterileri için yaptıkları faaliyetler girmektedir. Ayrıca 2015 yılından itibaren bireyler ve kurumlar tarafından ekonomik olarak yürütülen inşaat faaliyetleri de iş hacmi kapsamında değerlendirilmektedir (Surinov, 2017b: 406). Rusya’da faaliyet gösteren inşaat şirketlerinin yıllara göre iş hacimleri, elde ettikleri kar ve zarar Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: İnşaat Şirketlerinin Yıllara Göre İş Hacimleri, Karları ve Zararları

Yıllar	İş Hacmi (Milyar Ruble)	Elde Edilen Kar (Milyar Ruble)	Elde Edilen Zarar (Milyar Ruble)
2012	5.714,1	126,2	129,9
2013	6.019,5	161,4	164,3

2014	6.125,2	98,9	328,6
2015	7.010,4	100,5	106,7

Kaynak: Rusya Federal Devlet İstatistik Servisi (<http://www.gks.ru>)

Ülkede 2014 yılı krizine bağlı olarak inşaat şirketlerinin elde ettiği kar miktarında düşüş yaşandığı, zarar miktarının ise önemli ölçüde artış gösterdiği gözlemlenmiştir. Tablo 2'den de anlaşıldığı üzere, inşaat şirketlerinin elde ettiği kar miktarı 2013 yılında 161,4 milyar ruble iken 2014 yılında 98,9 milyar rubleye inmiştir. Başka bir ifadeyle karlar, 2014 yılında 2013 yılına oranla %38,7 azalış göstermiştir. Elde edilen zarar incelendiğinde ise, 2013 yılında 164,3 milyar ruble olan bu miktar %100 oranında bir artış göstererek 2014 yılında 328,6 milyar rubleye yükselmiştir. Krizin etkisiyle sektöre olan yatırımların azalmasından kaynaklanan kar azalışlarıyla, zarar artışlarının 2015 yılında normale dönmeye başlaması ve ülkede faaliyet gösteren inşaat şirketleri sayısındaki artışlar, inşaat sektörünün gelişiminin dikkate değer ve önü açık durumda olduğunu göstermektedir.

İnşaat sektörünün Rusya'daki yeri ve önemi, yıllara göre inşaat şirketlerinin sayısı, gerçekleştirdikleri iş hacimleri, elde ettikleri kar ve zararlar açısından değerlendirildikten sonra aşağıdaki bölümde Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ve UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" arasındaki benzerlik ve farklılıklara yer verilecektir.

## 2. Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ile UFRS 15'in Karşılaştırılması

İnşaat şirketlerinin finansal güçlerini arttırıp rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri için finansal süreçlerini optimize etmeleri gerekmektedir. Bu aşamada şirketlerin özellikle üzerinde önemle durmaları gereken konu finansal raporlamadır. Rusya'da faaliyet gösteren inşaat şirketlerinin finansal raporlama işlemlerini gerçekleştirirken uymaları gereken iki tür yasal düzenleme mevcuttur. Bunlardan ilki UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat", ikincisi ise Rusya Maliye Bakanlığı

tarafından onaylanarak yürürlüğe giren Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'dir. Ülkede faaliyet gösteren büyük inşaat şirketlerinin çoğu finansal işlemlerini UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" çerçevesinde yürütürken, küçük ve orta boy işletmeler (KOBİ) ile herhangi bir yabancı ortaklığı olmayan yerli işletmeler Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'i baz almaktadır. Bu kapsamda her iki düzenleme arasındaki benzer ve farklı yönlerin incelenmesi aradaki uyumlaşma açısından büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 standardının temel amacı, muhasebeleştirme ve finansal raporlama sürecinde gelir, gider ve finansal sonuçlarla ilgili bilgilerin sağlıklı bir şekilde toplanması ve doğru olarak yansıtılmasıdır (Baltijakova, 2011: 50). UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardının amacı ise müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkelerin düzenlemesidir (Olohtonova, 2017: 384). Her iki düzenleme karşılaştırıldığında, amaç açısından standartların birbiriyle uyumlu ve benzer olduğu görülmektedir.

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 standardının uygulama alanını; mimarlar ve inşaat mühendislerini ilgilendiren çalışmalar, teknik tasarımla ilgili hizmetler, yapı ve binaların restorasyonu ile ilgili faaliyetleri kapsayan sözleşmeler oluşturmaktadır (Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 standardı, 2008: madde 2). UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardına göre ise sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır (UFRS 15, 2014: madde 10) ve aşağıdakiler hariç müşterilerle yapılan tüm sözleşmelere uygulanmaktadır:

- UMS 17 "Kiralama İşlemleri" kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 "Sigorta Sözleşmeleri" kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,



• TFRS 9 “Finansal Araçlar”, UFRS 10 “Konsolide Finansal Tablolar”, UFRS 11 “Müşterek Anlaşmalar”, UMS 27 “Bireysel Finansal Tablolar” ve UMS 28 “İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,

• Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimlere uygulanmaz (IFRS 15, 2014: madde 3).

UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardının uygulama alanına giren sözleşmenin aşağıda sıralanan kriterlere uyum sağlaması gerekmektedir:

• Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,

• İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,

• İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,

• Sözleşme özü itibariyle ticari niteliktedir,

• İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat avantajı teklif etmesi nedeniyle, sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir (UFRS 15, 2014: madde 9).

Amaç olarak birbiriyle uyum gösteren Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ve UFRS 15 faaliyet alanları konusunda birbirinden farklılık göstermektedir. Başka bir ifadeyle Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 sadece inşaat şirketleri tarafından uygulanırken, “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardında inşaat sözleşmeleri özel olarak vurgulanmamakta ve daha genel nitelik taşıyarak tüm sektörleri kapsamaktadır (Drujinina, 2018: 21). Faaliyet alanları konusunda farklı olan Muhasebe Düzen-

lemeleri 2/2008 ve UFRS 15'in, kullanıcıları konusunda da bir ayırım olduğu görülmektedir. Nitekim, Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 KOBİ'ler tarafından uygulanmaktayken, UFRS 15 büyük ölçekli ve piyasanın büyük bir kısmını kapsayan yabancı işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Ayrıca Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'i, yapım aşamasındaki yapılarla ilgili sözleşmeleri yerine getiren taraflar ve müteahhit işletmeler uygulamak zorundadırlar. Fakat bu uygulamanın geçerli olabilmesi için sözleşmelerin uzun süreli olması ve sözleşme başlangıç tarihi ile sözleşme bitiş tarihinin iki ayrı hesap dönemine denk gelmesi gerekmektedir (Goşunova ve Tuhtamanova, 2016: 82).

Sözleşme türleri açısından bir değerlendirme yapıldığında ise, Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ve UFRS 15 arasında bazı farklılıklar olduğu dikkat çekmektedir. Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'e göre düzenlenen sözleşme türleri:

- Taraflar arasında onaylanan ve inşaat sözleşmesinde yer alan özelliklere uygun olarak ve bazı değişikliklerin yapılması durumuna dair koşullar öngörülerek hesaplanan bedel bazında (sabit fiyat),
- Daha önceden belirlenerek kabul edilen masraflar tutarındaki gerçek inşaat bedeli ile inşaat sözleşmesinde belirtilen müteahhit karının tazmini koşulu öngörülerek hesaplanan cari fiyat bazında (serbest fiyat) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Sokolov, 2009: 15).

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'de fiyatlandırma seçenekleri olan sabit fiyat ve serbest fiyat bazında belirlenen sözleşme türlerine UFRS 15'te ayrı yer verilmemekte ve bu kısım gelirin belirlenmesi aşaması kapsamında incelenmektedir. Hem Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008, hem de UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardında sözleşmelerin birleştirilmesi, bölümlenmesi ve değiştirilmesiyle ilgili durumlara yer verilmektedir. Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'e göre bir veya birden fazla müşteriyle yapılan iki ve daha fazla anlaşma aşığıdaki koşulların yerine getirilmesi durumunda birleştirilebilmektedir (Bajenov, 2011: 50):

- Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması,
- Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

UFRS 15'e göre ise işletme, aşağıdaki şartlardan en az birinin karşılanması durumunda, aynı müşteri ya da bu müşterinin ilişkili tarafları ile aynı veya yakın zamanlarda yaptığı en az iki sözleşmeyi birleştirip tek bir sözleşme şeklinde muhasebeleştirir:

- Sözleşmenin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi,
- Bir sözleşme karşılığında ödenecek bedelin diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlanması,
- Sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek bir edim yükümlülüğü oluşturması (Drujilovskaya ve Drujilovskaya, 2015: 26).

Sözleşmelerin birleştirilmesi koşulları incelendiğinde Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ile UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardının sadece ilk maddelerinin birbiriyle uyumlu olduğu, UFRS 15'te birleştirme kriterlerinin daha genişletilmiş halinin yer aldığı görülmektedir.

Sözleşmelerin bölümlenmesi konusu incelendiğinde UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardında sözleşmelerin bölümlenmesine yer verilmediği görülmektedir. Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'e göre ise birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir (Maşentseva, 2011: 215):

- Her bir varlık için gerekli teknik belgelerin mevcut olması,
- Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Sözleşme değişikliği konusu incelendiğinde Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ile UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden

Hasılat” standardının benzer kriterlere sahip olduğu, fakat UFRS 15’in hem sözleşmenin konusu hem de bedelinin değiştirilmesinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili daha detaylı bilgiler içerdiği görülmektedir. Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’e göre sözleşme değişikliğinin muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki kriterlerden en az birinin yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Ekleme yapılan varlığın yapısal ve teknik özelliklerinin sözleşmeye göre belirlenen varlıkların özelliklerinde önemli derecede farklılık göstermesi,
- Ek varlığın inşaat bedelinin tarafların karşılıklı tahminine göre belirlenmesi (Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008, 2008: madde 6).

UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardına göre ise işletme, aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte mevcut olması durumunda, sözleşme değişikliğini ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirmektedir:

- Taahhüt edilen farklı mal veya hizmetlere ekleme yapılması nedeniyle sözleşme kapsamının genişlemesi,
- Sözleşme bedelinin, işletme tarafından ilave olarak taahhüt edilen mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatlarını yansıtacak bedel kadar arttırılması ve sözleşmede öngörülmüşse buna uygun olarak bedelde bir düzeltmenin yapılmış olması (Atajanova, 2015: 6).

Gelirlerin, giderlerin ve finansal sonuçların muhasebeleştirilmesi kapsamında ilk olarak ele alınan geliri; Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008, “inşaat sözleşmesi kapsamında sağlanan ve inşaat şirketleri tarafından olağan faaliyetlerden elde edilen tutarlar” olarak kabul etmektedir. Buna göre gelirin hacmi aşağıdaki kriterlere göre değişebilecek işin maliyetine dayalı olarak belirlenmektedir (Terehova, 2009: 19):

- Daha pahalı inşaat malzemesinin kullanılması, teknik dokümantasyonda yer almayan karmaşık ve zor işlerin yerine getirilmesi iş fiyatının değişmesine ve dolayısıyla anlaşmanın gelirinin artmasına neden olacaktır. Herhangi bir işin yerine

getirilmemesi durumunda ise, gelirin azalmasıyla karşı karşıya kalınacaktır.

- İnşaat şirketi müşteriden, tahmini maliyetler kapsamında yer almayan tutarlar ile teknik dokümantasyondaki kusurların ortadan kaldırılması ve sözleşme şartlarında yer alan teslimat tarihinden daha geç teslim edilen işler nedeniyle oluşan gecikme tutarlarının geri ödenmesini isteyebilmektedir (Pereşipkina, 2012: 68).

- İnşaat süresinin kısaltılmasından dolayı ekstra ödemelerin yapılması sözleşme gelirini artırmaktadır (Uvarova, 2014: 54).

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 kapsamında gelir, sözleşme şartlarından cayma, hak talepleri ve teşvik ödemelerine göre düzenlenmektedir. Gelirlerin bu şekilde düzenlenebilmesi için cayma, hak talepleri ve teşvik ödemeleriyle ilgili miktarların güvenilir şekilde saptanması ve müşteriler tarafından kabul edilmesi gerekmektedir (Neçeuşina ve Akinfieva, 2013: 6).

UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat” kapsamında bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde veya getirildikçe işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara almaktadır. İşletme işlem bedelini tespit etmek için sözleşme hükümlerini ve ticari teamüllerini dikkate almaktadır. İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir. Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir. İşlem bedelini belirlerken işletme aşağıdakilerin hepsinin etkilerini göz önünde bulundurmalıdır:

- Değişken bedel,
- Değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması,
- Sözleşmede önemli bir finansman bileşeninin varlığı,
- Gayri nakdi bedel,
- Müşteriye ödenebilir bedel.

İşlem bedelinin belirlenmesi için işletme, mal veya hizmet-

lerin mevcut sözleşme uyarınca taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini ve sözleşmenin iptal edilmeyeceğini, yenilenmeyeceğini veya değiştirilmeyeceğini varsaymaktadır (UFRS 15, 2014: madde 47-49).

Her iki düzenleme incelendiğinde, Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 kapsamında gelir, UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” kapsamında ise hasılat kavramının kullanıldığı görülmektedir. Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 kapsamında gelirin sadece inşaat sözleşmelerinden sağlandığı, UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardında ise bu tarz sektör ayırımının yapılmadığı ve gelirin genel nitelik taşıdığı görülmektedir. Ayrıca UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardında yer verilen “işlem bedeli” ifadesinin Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’de yer almamaktadır. Aynı zamanda UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardında belirtilen işlem bedelinin belirlenmesiyle ilgili faktörlerin Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 kapsamında bulunmadığı da görülmektedir.

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’e göre giderler, Maliye Bakanlığı tarafından 06.05.1999 tarihinde onaylanarak yürürlüğe giren Muhasebe Düzenlemeleri 10/99’da yer alan işletmenin olağan faaliyetlerinden doğan giderler olarak kabul edilmektedir. Muhasebe Düzenlemeleri 10/99’a göre işletme giderleri olarak; varlık çıkışından kaynaklanan ekonomik fayda azalışı ve sermaye azalışına neden olan yükümlülüklerin ortaya çıkışı işletme gideri olarak kabul edilmektedir (Thatel, 2017: 133). Bu kapsamda inşaat şirketlerinin anlaşmaya dayanarak işe başlayıp işi bitirinceye kadar olan süre içerisinde katlandıkları tüm gider çeşitleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Direkt giderler,
- Endirekt giderler,
- Diğer giderler (Zıryanova ve Manakova, 2012: 6).

Direkt giderler, işletmenin sözleşme şartlarını yerine getirirken katlandığı doğrudan giderleri içermektedir. Bu giderler, fiili olarak gerçekleşmiş giderlerin yanı sıra beklenen giderleri

de içine almaktadır. Proje ve inşaat-tesisat işlerindeki eksikliklerden kaynaklanan giderler bu türe örnek olarak verilebilir. Beklenen giderler ya gerçekleştikleri zaman ya da bu maliyetler için karşılık ayrılarak muhasebeleştirilmektedirler. Endirekt giderler ise, işletmenin sözleşme şartlarını yerine getirirken katlandığı giderlerin bir kısmını kapsamaktadır. Söz konusu giderler işletmenin genel üretim ve genel faaliyet giderleri gibi daha genel kapsamlı giderlerini içermektedir (Sutormina, 2017: 177). Son olarak diğer giderler, sözleşmede şartlarına göre işletmenin inşaat faaliyetiyle ilgili olmayan fakat müşteri tarafından tazmin edilen giderleri kapsamaktadır. Bu giderlere örnek olarak işletmenin araştırma geliştirme ve genel yönetim giderleri gösterilebilir.

Direkt giderler 20 "Ana Üretim" hesabında yer alırken dönem sonunda doğrudan 90 "Satışlar" hesabına aktarılmaktadırlar. Endirekt giderler ise 26 "Genel Yönetim Giderleri" hesabında yer alırken dönem sonunda 90 "Satışlar" hesabına aktarılmaktadırlar (Vandina, 2016: 262).

UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardına göre, müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan giderlerin başka bir standardın kapsamında olmaması durumunda, işletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, söz konusu giderleri varlık olarak finansal tablolara almaktadır (UFRS 15, 2014: madde 95):

- Giderlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması,
- Giderlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
- Giderlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

Söz konusu giderlerin dışında işletme aşağıda sıralanan giderleri katlandıkça finansal tablolarına almaktadır (UFRS 15, 2014: madde 98):

- Genel giderler ve yönetim giderleri,
- Sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynaklarla ilgili giderler,
- Sözleşmede yerine getirilmiş ya da kısmen yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle ilişkili giderler,
- İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleriyle mi, yoksa tamamen veya kısmen yerine getirilmiş edim yükümlülükleriyle mi ilişkili olduğunu ayırt edemediği giderler.

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ile UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı karşılaştırıldığında gider grubu ve giderlerin finansal tablolara alınması bakımından her iki düzenlemenin farklı olduğu görülmektedir. Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’e göre doğrudan sözleşmeyle ilişkisi olan giderler güvenilir bir şekilde ölçülebildikleri ve ortaya çıktıkları hesap döneminde sözleşmenin imzalanma ihtimalinin oluşması durumunda sözleşme giderleri kapsamına girebilmektedir. Bu şartların yerine getirilmediği durumda giderler, diğer giderler başlığı altında işleme tabi tutulmaktadır. UFRS 15’e göre ise sözleşme giderleri, geri ödenme ihtimalinin oluşması durumunda işletme tarafından varlık olarak kaydedilmektedir. Aynı zamanda UFRS 15’te yer alan katlandıkça finansal tablolara alınan ve sözleşme bedeline yansıtılmayıp sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynaklarla ilgili giderlerin Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’de yer almadığı görülmektedir (Družilovskaya, 2016: 4).

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008’e göre inşaat şirketleri finansal sonuçlarını, gelirlerini belirleme yöntemine dayanarak iki şekilde hesaplayabilmektedir. Bunlardan ilki “kullanılabilir hale geldiklerinde” yöntemidir (Kobeleva ve diğ., 2016: 75). İkinci yöntem ise, sözleşmeye göre yapılması gereken tüm işler yerine getirildikten sonra müşteri tarafından ödemenin gerçekleşmesi durumunda uygulanmaktadır. Bu yöntemde önceden yapılan tüm ödemeler avans olarak kabul edilmektedir. “Kullanılabilir hale geldiklerinde” yöntemine göre gelir ve giderler



İNŞAAT ŞİRKETİNİN RAPORLAMA TARİHİNDE İŞİN TAMAMLANMA DÜZEYİNİ ONAYLAMASIYLA TESPİT EDİLMEKTEDİR. GELİR TABLOSUNDA İSE, SÖZLEŞMEYE GÖRE TÜM İŞİN TAMAMLANIP TAMAMLANMAMASINA BAĞLI OLMASIZIN O DÖNEMDE GERÇEKLEŞTİRİLMİŞ OLAN İŞLE İLGİLİ GELİR VE GİDERLER YER ALMAKTADIR. “Kullanabilir hale geldiklerinde” yöntemine göre gelir ve giderleri tespit edebilmek için İNŞAAT ŞİRKETLERİ AŞAĞIDAKİ YOLLARI İZLEYEBİLİR (Mitenkova, 2011: 245):

- Raporlama tarihinde gerçekleştirilmiş iş miktarının, sözleşmeye göre yapılması gereken toplam iş miktarına oranının tespiti,
- Raporlama tarihinde gerçekleşmiş gider miktarının, sözleşmeye göre saptanan toplam gider miktarına oranının tespiti (Thatel, 2017: 134).

UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardına göre, işletme hasılatı taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe finansal tablolara almaktadır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık devredilmiş sayılabilmektedir (UFRS 15, 2014: madde 9). Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade etmektedir. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır. Gerçekleştirilmesi gereken her bir yükümlülük için işletme, belirtilen görevi yerine getirip getirmediğini sözleşmenin imzalandığı zamanda belirlemelidir:

#### 1. Zamana yayılı edim yükümlülüğü

Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devretmekte ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirip ve geliri zamana yayılı olarak finansal tablolarına almaktadır:

- İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,

- İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya gelişmesi,

- İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması (UFRS 15, 2014: madde 35).

#### 2. Belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü

Bir edim yükümlülüğü zamana yayılarak yerine getirilmiyorsa, edim yükümlülüğü belirli bir anda yerine getirilmektedir. İşletmenin kontrolü devrederken aşağıdakileri içeren göstergeleri dikkate alması gerekmektedir:

- İşletme varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahiptir,
- Müşteri varlığın yasal mülkiyetine sahiptir,
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir,
- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan doğan önemli risk ve getirileri vardır,
- Müşteri varlığı kabul etmiştir (UFRS 15, 2014: madde 38).

UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardına göre iki ilerleme ölçüm yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden ilki çıktı yöntemi, ikincisi ise girdi yöntemidir. Çıktı yöntemi, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara almaktadır. Çıktı yöntemi örnek olarak; o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan hedefler, geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler gibi yöntemleri içermektedir. Çıktı yöntemlerinin dezavantajları, ilerlemenin ölçümünde kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve bunları uygulamak için gereken bilgilerin işletme tarafından aşırı maliyetlere katlanmaksızın temin edilememesidir (Fedorova ve Horujij, 2017: 152). Girdi yöntemi, bir edim yükümlülüğünün

ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara almaktadır. Girdi yönteminin eksik yönü, işletmenin girdileri ile mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında doğrudan bir ilişki olmaması ihtimalinin bulunmasıdır. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin edimini göstermeyen girdilerin etkilerini girdi yöntemine dâhil etmemektedir (UFRS 15, 2014: madde B18-19).

Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ile UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardı karşılaştırıldığında yerel standartta gelirin finansal tablolara alınmasında "kontrol" kategorisine yer verilmediği görülmektedir. Gerçekleştirilmesi gereken her bir yükümlülük için işletmenin zamana yayılı edim yükümlülüğü ve belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğüyle ilgili bilgiler de yerel standartta yer almamaktadır. Ayrıca yerel standartta çıktı ve girdi yöntemleri de uygulanmamaktadır. Her iki standart arasındaki farklılıkların yanı sıra finansal sonucun belirlenmesinde kullanılan "kullanılabilir hale geldiklerinde" yöntemiyle yerel standardın uluslararası standartla benzerlik gösterdiği görülmektedir.

## Sonuç

Rus ekonomisinin lokomotifi haline gelen inşaat sektörünün, 2014 yılında gerçekleşen finansal krizle yaşadığı sarsıntıının en az hasarla atlatılması, büyük ölçüde bu alanda faaliyet gösteren yerli ve yabancı yatırımcıların kendilerini güvende hissedebilmelerine bağlıdır. Yatırımcılara güvenilir bir piyasa sunmanın temel kaynaklarından birinin güvenilir ve anlaşılır bir bilgi sisteminin varlığı olduğu düşünüldüğünde, finansal raporlamaların olabildiğince şeffaf, net ve herhangi bir açık bırakmaksızın gerçekleştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda gerçekleştirilen finansal raporlamalar sonucunda, şirketlerin vergilendirme sistemi geliştirilerek, malzeme

maliyet seviyesi takibi hassas şekilde yapılabilir ve rekabet ortamı analizi sayesinde finansal kaynak bulmada kolaylık sağlanabilir.

Sağlıklı bir finansal raporlama sisteminin oluşturulması amacıyla, Rusya inşaat sektöründe 90'lı yıllardan itibaren uluslararası standartlara uyum sağlama konusunda çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalardan ilki 1994 yılında Maliye Bakanlığınca onaylanarak yürürlüğe giren Muhasebe Düzenlemeleri 2/94 standardı ile gerçekleştirilmiştir. Fakat zamanla bu standart ile o dönem yürürlükte olan UFRS 11 "İnşaat Sözleşmeleri" arasında önemli farklılıklar tespit edilmiştir. İnşaat şirketlerinde muhasebeleştirme ve finansal raporlamayla ilgili süreçleri karmaşıktırmakla beraber maliyetleri de artıran bu farklılıklar nedeniyle, uluslararası entegrasyonu sağlamak adına daha gelişmiş ve çözüme yönelik düzenlemelerin yapılması gerekliliği doğmuştur. Bu doğrultuda ikinci olarak hazırlanan Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 standardı, 2008 yılında Maliye Bakanlığı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiş ve bu alandaki en etkili düzenleme halini almıştır. Diğer taraftan daha önce UFRS 11 kapsamında değerlendirilen inşaat sözleşmeleri 2018 Ocak'ta uygulanmaya başlanan ve daha kapsamlı bir standart olan UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" çerçevesinde değerlendirilmeye başlanmıştır. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ile UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardını inşaat sözleşmeleri açısından karşılaştırmak ve aradaki farklılık ve benzerlikleri tespit etmektir.

Çalışmada yapılan karşılaştırmalar sonucunda Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'in bazı maddelerinin UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" maddeleri ile kısmen uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu uyuma rağmen, bu iki standart arasında terminoloji ve sözleşmeye göre gelir tanımlamasıyla ilgili farklılıkların olduğu belirlenmiştir. Ayrıca UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardı sözleşme türleri ve giderlerle ilgili daha açık bilgiler vermektedir.

Sonuç olarak, Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 uluslararası standartlara dayanılarak hazırlanmasına rağmen UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" inşaat şirketleri tarafından daha uygulanabilir ve etkili bir düzenlemedir. Ayrıca UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" şirketlere Rusya piyasasına ilgi gösteren yabancı yatırımcıların taleplerine göre finansal raporlama hazırlama kolaylığı da sağlamaktadır. Bu sebeple Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'e UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" maddelerine uygun olarak yeni eklemeler yapılmalı veya tüm şirketlerin UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" kapsamında finansal raporlarını hazırlamaları sağlanmalıdır.

### Kaynaklar

- Atajanova, D.A., "UFRS 15'in İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Karın Muhasebeleştirilmesi Kuralları Üzerine Etkisi", *Profesyonel Muhasebeciler Dergisi*, 5, 2015, s. 4-10.
- Bajenov, O.V., "İNşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Gelişimi", *Uluslararası Muhasebe Dergisi*, 1 (151), 2011, s. 48-52.
- Baltjakova, V.E., "Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ve UFRS 11 "İNşaat Sözleşmeleri" Karşılaştırması", *İktisadi Bilimlerin Güncel Sorunları Dergisi*, 22 (2), 2011, s. 48-54.
- Drujilovskaya, E.S., "UFRS 15 ve Muhasebe Düzenlemeleri Kapsamında İnşaat Sözleşmeleriyle İlgili Giderlerin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Hukuk Dergisi*, 2 (8), 2016, s. 2-9.
- Drujilovskaya, T.Yu. ve Drujilovskaya, E.S., "UFRS 15: Yeni Talepler ve Rus Muhasebe Standartlarıyla İlişkisi", *Uluslararası Muhasebe Dergisi*, 15 (357), 2015, s. 22-36.
- Drujinina, M.A., "UFRS 15'in Gelirin Muhasebeleştirilmesine Etkisi", *Bilim Yolu Bilimsel-Pratik Dergisi*, 4 (18), 2018, s. 20-25.
- Fedorova, E.A. ve Horujiy, L.İ., "UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" ve UFRS 11 "İNşaat Sözleşmeleri" Karşılaştırılması", *Uluslararası Bilimsel-Pratik Konferans*, Rusya: 14-17 Mart, 2017.
- Goşunova, A.V. ve Tuhtamanoğlu, E.Yu., "Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ve UFRS 11 Çerçevesinde İnşaat Sözleşmelerinin Karşılaş-

- tırmalı Analizi”, *Modern Bilimdeki Gelişmeler Dergisi*, 2 (2), 2016, s. 82-86.
- Kobeleva, A.A., Lunev. V.D. ve Zorina, A.A., “İnşaat Şirketlerinde Gelir ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesinin Özellikleri”, *Yeni Bilim: Strateji ve Gelişim Vektörleri Dergisi*, 1-1 (58), 2016, s. 73-76.
- Maksimova, O.İ., “İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi. Uluslararası Finansal Raporlama Sistemlerinin Uygulanması”, *Muhasebe, Analiz ve Denetim: Teori ve Uygulama Sorunları Dergisi*, 16, 2016, s. 62-66.
- Maşentseva, G.A., “Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 ve UFRS 11’e Muhasebeleştirme Nesnelerinin Belirlenmesi”, *Bilim ve Eğitimin Güncel Sorunları Dergisi*, 6, 2011, s. 214-220.
- Mitenkova, O.V., “İnşaat Şirketlerinde Gelir ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesi”, *Bilim Vektörü Dergisi*, 1 (15), 2011, s. 244-246.
- Rusya Maliye Bakanlığı, *Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008 Standardı*, Rusya, 2008.
- Mullahmetova, S.S., Magomedova, T.V. ve Gadjiyev, İ.M., Bölgesel Ekonomik Dönüşümde İnşaat Şirketlerinin Rolü”, *Journal of Transport Business in Russia*, 4, 2008, s. 89-91.
- Neçuehina, N.S. ve Akinfieva, Ya.İ., “UFRS ile Uyumlaşma Sürecinde İnşaat Sözleşmeleri Kapsamına Gelir ve Mevzuattaki Değişiklikler”, *Uluslararası Muhasebe Dergisi*, 22, 2013, s. 2-13.
- Olohtonova, E.A., “UFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardına Göre Gelirin Muhasebeleştirilmesi”, *Issyk Kul Merkezi Asya Ülkeleri Muhasebeci ve Denetçiler Forumu Dergisi*, 3 (18), 2017, s. 383-386.
- Peresıpkina, N.N., “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İnşaat Şirketlerinin Karı Üzerine Etkisi”, *Belgorod Devlet Üniversitesi Dergisi*, 19 (138), 2012, s. 67-71.
- Rusya Federal Devlet İstatistik Servisi, Erişim Tarihi: 28.03.2013, [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/#](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/building/#)
- Salyamova, R.R., “Ulusal Ekonomilerde Yatırım Süreçlerinin Geliştirilmesinde İnşaat Sektörünün Rolü”, *Devlet Yönetimi Enstitüsü: Hukuk ve Yenilikçi Teknolojileri Bilim Dergisi*, 1 (Ocak-Şubat sayısı),

- 2014, s. 1-12.
- Sokolov, P.A., "Muhasebe Düzenlemeleri 2/2008'e Göre İnşaat Sektöründe Verilen Hizmet ve İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebeci Dergisi*, 3 (231), 2009, s. 14-19.
- Surinov, A.E., *Rakamlarla Rusya*, Rusya: ROSSTAT-M Yayını, 2017a.
- Surinov, A.E., *Rusya İstatistik Salnamesi*, Rusya: ROSSTAT-M Yayını, 2017b.
- Sutormina, Yu.A., "İnşaat Sektöründe Giderlerin Muhasebeleştirilmesinin Özellikleri", *Ekonomi Bilimi: Gelişim Eğilimi Konferansı*, Tambov: 05 Eylül, 2017.
- Terehova, V.A., "İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebeci Dergisi*, 5 (233), 2009, s. 19-21.
- Thatel, M.Yu., "İnşaat Sözleşmelerinde Finansal Sonucun Muhasebeleştirilmesi", *Günümüzün Sosyal ve Beşeri Sorunları Bilimsel-Pratik Konferansı*, Belgorod: 30 Eylül, 2017.
- IFRS Foundation, *UFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat"*, Londra, Birleşik Krallık, 2014.
- Uvarova, Yu. O., "UFRS ve Muhasebe Düzenlemeleri Kapsamında Finansal Sonucun Oluşturulması, Bilgilerin Açıklanması ve Gelirin Vergilendirilmesi", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 8 (27), 2014, s. 54-56.
- Vandina, O.G., "İnşaat Şirketlerinde Yönetim Muhasebesinin Özellikleri", *APK Stavropol Dergisi*, 2 (22), 2016, s. 260-266.
- Zıryanova, T.V. ve Manakova, E.V., "İnşaat Şirketlerinde Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", *Uluslararası Muhasebe Dergisi*, 47 (245), 2012, s. 2-8.

