



ANADOLU ÜNİVERSİTESİ



İNŞAAT MUHASEBESİ

TFRS 15

Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Prof. Dr. Vedat EKERGİL

TFRS 15'te hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirlerdir.

Gelir, ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır.



Hasılatın belirlenmesinde 5 Aşamalı Model.

- *Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması*
- *Sözleşmelerdeki edim (niyet beyanı) yükümlülüklerinin tanımlanması*
- *İşlem fiyatının belirlenmesi*
- *İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı*
- *Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde gelirin muhasebeleştirilmesi.*



Sözleşme Değişikliği



Sözleşme değişikliği, sözleşmenin kapsamında veya fiyatında veya her ikisinde taraflarca onaylanan değişikliktir.

Sözleşme değişikliği taraflarca onaylandığı anda gerçekleşir. Sözleşme değişikliği taraflarca onaylanıncaya kadar mevcut sözleşme uygulanır (md. 18).



TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat:

Edim Yükümlülüğü

- *İşletme açısından edim yükümlülüğü;*
 - *farklı bir mal veya hizmeti veya*
 - *mal veya hizmetler bütününe veya*
 - *ayrı mal ve hizmetler serisini**müşteriye devretme taahhüdüdür.*



TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat:

Edim Yükümlülüğü

- **Sözleşmede yer almasa bile,**
ticari teamüller, işletmenin özel beyanlarında yer alan ve müşteride işletme tarafından diğer bazı mal ve hizmetlerin de kendisine devredileceğine dair geçerli bir beklentiye neden olan taahhütler de edim yükümlülüğü doğurur (md. 24).



Edim Yükümlülüğü



- *İşletme, yıllara yaygın olarak yerine getirilen her bir edim yükümlülüğü için bu edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemeyi ölçerek, hasılatı yıllara yaygın olarak finansal tablolara alacaktır.*
- *Yıllara yaygın işlerin ölçülmesinde **girdi ve çıktı** yöntemlerinden uygun olanı kullanılır.*



Çıktı Yöntemi



- *O güne kadar müşteriye devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değeri, sözleşmede taahhüt edilenlere oranla doğrudan ölçülerek hasılat finansal tablolara alınır.*

Örneğin **çıktı** «işletmenin sağladığı hizmeti saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi» olabilir.

Çıktı Yöntemi



- *O güne kadar müşteriye devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değeri, sözleşmede taahhüt edilenlere oranla doğrudan ölçülerek hasılat finansal tablolara alınır.*

Örneğin **çıktı** «işletmenin sağladığı hizmeti saat başı sabit bir tutar üzerinden fatura ettiği bir hizmet sözleşmesi» olabilir.

TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat:

Çıktı Yöntemi

İnşaatın tamamlanma yüzdesinin tespiti

$$\text{Tamamlama yüzdesi} = \frac{\text{Teslim edilenlerin müşteri açısından değeri}}{\text{Sözleşmede taahhüt edilen toplam çıktı}}$$

$$\text{Gerçekleşen Hasılat} = \text{İhale Bedeli} \times \text{Tamamlama Yüzdesi}$$

TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat:

Girdi Yöntemi

- Bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeği veya girdileri edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslanarak, hasılat finansal tablolara alınır.*

İnşaatın tamamlanma yüzdesinin tespiti

$$\text{Tamamlama yüzdesi} = \frac{\text{O güne kadar oluşan maliyetler}}{\text{Toplam tahmini maliyetler}}$$

$$\text{Gerçekleşen Hasılat} = \text{İhale Bedeli} \times \text{Tamamlama Yüzdesi}$$

Girdi Yöntemi

- *Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin;*
 - ✓ *tüketilen kaynak (hammadde) ,*
 - ✓ *direkt işçilik saati ,*
 - ✓ *katlanılan maliyetler ,*
 - ✓ *makine saati ,*
 - ✓ *girdi yıllar içinde esit bir şekilde kullanıldıysa, yıl sayısı**edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara alır.*

TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat:

Girdi Yöntemi

- *Katlanılan maliyetin, edim yükümlülüğünün ifasında işletmenin kaydettiği ilerlemeye katkısının olmaması.*

sözleşme fiyatına yansıtılmamış olan ve verimsiz çalışmadan kaynaklı maliyetler dikkate alınmaz (örneğin, anormal üretim kayıpları, işçilik ve diğer maliyetler)

- ❖ TRS işletmesi, 2013 yılında Sağlık Bakanlığı ile yeni bir Sağlık Ocağı inşaatı işi için sözleşme imzalamıştır.
- ❖ İnşaatın tahmini tamamlanma süresi 3 yıldır.
- ❖ Sözleşmenin güvenilir biçimde belirlenen/beklenen toplam maliyeti 8.000.000 TL olarak tahmin edilmektedir.
- ❖ Bu inşaat işinin toplam geliri/sözleşme bedeli ise 10.000.000 TL'dir.

- ❖ Yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle 2013 yılı sonunda tahmin edilen maliyetlerde 500.000 TL'lik artış meydana gelmiş ve bu tutarın 2014 yılına yansıtılması için hakediş düzeltmesi yapılmıştır.
- ❖ Bu artışın tamamı Sağlık Bakanlığı tarafından kabul edilmiş ve sözleşme bedeline dahil edilmiştir.
- ❖ 2014 yılı için tahminlerde bir değişim yaşanmamıştır.
- ❖ 2015 yılı için tahminlerde bir değişim gerçekleşmemiştir.
- ❖ Her iki yılda da gelirin tahsilinde de herhangi bir belirsizlik bulunmamaktadır.



TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Örnek 1: Girdi yöntemi

❖ Ayrıca inşaat işi ile ilgili olarak, imzalanan sözleşme ayrıntıları aşağıdaki gibidir

	2013	2014	2015
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000	10.250.000	10.250.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000	2.500.000	3.000.000
Tahmini tamamlanma/Sözleşme maliyeti	8.000.000	8.500.000	8.500.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000	3.500.000 4.000.000	2.750.000

(Gelir Vergisi ile Damga Vergisi kesintileri ihmal edilmiştir).

Girdi yöntemi

	2013
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000
Tahmini tamamlanma /	8.000.000
Sözleşme maliyeti (TL)	
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000

2013 yılı kayıtları

1	31.12.2013		
	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	3.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	540.000	
	100 KASA HS.		3.540.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2013		
	102 BANKALAR HS.	4.425.000	
	350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		3.750.000
	391 HES.KDV HS.		675.000
	<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3			

Girdi yöntemi

	2013
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000
Tahmini tamamlanma /	8.000.000
Sözleşme maliyeti (TL)	
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000

2013 yılı kayıtları

3	31.12.2013		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	3.000.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		3.000.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2013		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	3.000.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		3.000.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

Girdi yöntemi

	2014
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.250.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	2.500.000
Tahmini tam/Sözlümlü	8.500.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.500.000 4.000.000

2014 yılı kayıtları

1	31.12.2014	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	2.500.000	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	450.000	
		100 KASA HS.		2.950.000
		<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2014	102 BANKALAR HS.	4.720.000	
		350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		4.000.000
		391 HES.KDV HS.		720.000
		<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3				

Girdi yöntemi

	2014
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.250.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	2.500.000
Tahmini tam/Sözlümlü	8.500.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.500.000 4.000.000

2014 yılı kayıtları

3	31.12.2014		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	2.500.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		2.500.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2014		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	2.500.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		2.500.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

Girdi yöntemi

2015

Sözleşmenin Geliri (TL) 10.500.000

Yıllık Fiili Maliyet (TL) 3.000.000

Tahmini tamamlanma / 8.500.000

Sözleşme maliyeti (TL)

Hak ediş tutarları (TL) 2.750.000

2015 yılı kayıtları

1	31.12.2015		
	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	3.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	540.000	
	100 KASA HS.		3.540.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2015		
	102 BANKALAR HS.	3.245.000	
	350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		2.750.000
	391 HES.KDV HS.		495.000
	<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3			

Girdi yöntemi

2015

Sözleşmenin Geliri (TL) 10.500.000

Yıllık Fiili Maliyet (TL) 3.000.000

Tahmini tamamlanma / 8.500.000

Sözleşme maliyeti (TL)

Hak ediş tutarları (TL) 2.750.000

2015 yılı kayıtları

3	31.12.2015		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	3.000.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		3.000.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2015		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	3.000.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		3.000.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

- ❖ TRS işletmesi, 2013 yılında Sağlık Bakanlığı ile yeni bir Sağlık Ocağı inşaatı işi için sözleşme imzalamıştır.
- ❖ İnşaatın tahmini tamamlanma süresi 3 yıldır.
- ❖ Sözleşmenin güvenilir biçimde belirlenen/beklenen toplam maliyeti 8.000.000 TL olarak tahmin edilmektedir.
- ❖ Bu inşaat işinin toplam geliri/sözleşme bedeli ise 10.000.000 TL'dir.

- ❖ Yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle 2013 yılı sonunda tahmin edilen maliyetlerde 500.000 TL'lik artış meydana gelmiş ve bu tutarın 2014 yılına yansıtılması için hakediş düzeltmesi yapılmıştır.
- ❖ Bu artışın 250.000 TL'lik kısmı Sağlık Bakanlığı tarafından kabul edilmiş ve sözleşme bedeline dahil edilmiştir.
- ❖ 2014 yılı için tahminlerde bir değişim yaşanmamıştır.
- ❖ 2015 yılı için tahminlerde bir değişim gerçekleşmemiştir.
- ❖ Her iki yılda da gelirin tahsilinde de herhangi bir belirsizlik bulunmamaktadır.



TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Örnek 2: Girdi yöntemi

- ❖ Ayrıca inşaat işi ile ilgili olarak, imzalanan sözleşme ayrıntıları aşağıdaki gibidir

	2013	2014	2015
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000	10.250.000	10.250.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000	2.500.000	3.000.000
Tahmini tamamlanma/Sözleşme maliyeti	8.000.000	8.500.000	8.500.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000	3.500.000 3.750.000	2.750.000

(Gelir Vergisi ile Damga Vergisi kesintileri ihmal edilmiştir).

Girdi yöntemi

	2013
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000
Tah.tamam/Sözl.mly	8.000.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000

2013 yılı kayıtları

1	31.12.2013		
	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	3.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	540.000	
	100 KASA HS.		3.540.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2013		
	102 BANKALAR HS.	4.425.000	
	350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		3.750.000
	391 HES.KDV HS.		675.000
	<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3			

Girdi yöntemi

	2013
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.000.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	3.000.000
Tah.tamam/Sözl.mly	8.000.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.750.000

2013 yılı kayıtları

3	31.12.2013		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	3.000.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		3.000.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2013		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	3.000.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		3.000.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

Girdi yöntemi

	2014
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.250.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	2.500.000
Tahmini tam/Sözlümlü	8.500.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.500.000 3.750.000

2014 yılı kayıtları

1	31.12.2014	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	2.500.000	
		191 İNDİRİLECEK KDV HS.	450.000	
		100 KASA HS.		2.950.000
		<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2014	102 BANKALAR HS.	4.425.000	
		350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		3.750.000
		391 HES.KDV HS.		675.000
		<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3				

Girdi yöntemi

2014 yılı kayıtları

	2014
Sözleşmenin Geliri (TL)	10.250.000
Yıllık Fiili Maliyet (TL)	2.500.000
Tahmini tam/Sözlümlü	8.500.000
Hak ediş tutarları (TL)	3.500.000 3.750.000

3	31.12.2014		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	2.500.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		2.500.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2014		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	2.500.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		2.500.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

Girdi yöntemi

2015

Sözleşmenin Geliri (TL) 10.500.000

Yıllık Fiili Maliyet (TL) 3.000.000

Tahmini tamamlanma / 8.500.000

Sözleşme maliyeti (TL)

Hak ediş tutarları (TL) 2.750.000

2015 yılı kayıtları

1	31.12.2015		
	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	3.000.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	540.000	
	100 KASA HS.		3.540.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2015		
	102 BANKALAR HS.	3.245.000	
	350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		2.750.000
	391 HES.KDV HS.		495.000
	<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3			

Girdi yöntemi

2015

Sözleşmenin Geliri (TL) 10.500.000

Yıllık Fiili Maliyet (TL) 3.000.000

Tahmini tamamlanma / 8.500.000

Sözleşme maliyeti (TL)

Hak ediş tutarları (TL) 2.750.000

2015 yılı kayıtları

3	31.12.2015		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	3.000.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		3.000.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2015		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	3.000.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		3.000.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

- ❖ SRT işletmesi, Ulaştırma Bakanlığı'nın Ankara - Antalya hızlı tren projesinde 2.400 metre uzunluğundaki tünel inşaatı işi için sözleşme imzalamıştır.
- ❖ İnşaatın tahmini tamamlanma süresi 10 aydır.
- ❖ (İnşaat başlangıcı: 4 Haziran 2020 ; İnşaat teslimi: 4 Nisan 2021)
- ❖ Sözleşmenin güvenilir biçimde belirlenen/beklenen toplam maliyeti 1.400.000 TL olarak tahmin edilmektedir.
- ❖ Bu inşaat işinin toplam geliri/sözleşme bedeli ise 2.100.000 TL'dir.

- ❖ Ayrıca inşaat işi ile ilgili olarak, imzalanan sözleşme ayrıntıları aşağıdaki gibidir

	2020	2021
Sözleşme Geliri	2.100.000	2.100.000
Yıllık Fiili Maliyet	800.000	600.000
Sözleşme Maliyeti	1.400.000	1.400.000
Hakediş miktarı (m)	1320 m	1080 m

(Gelir Vergisi ile Damga Vergisi kesintileri ihmal edilmiştir).

Çıktı oranı = 2020 Yılı Üretim Miktarı / Toplam Üretim Miktarı

Çıktı oranı (tamamlanma yüzdesi) = 1320 m / 2400 m

Çıktı oranı = %55

Gerçekleşen Hasılat = İhale Bedeli × Tamamlama Yüzdesi
= 2.100.000 × 0,55 = 1.155.000 TL

1	31.12.2020		
	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	800.000	
	100 / 150 / 257 / 381 HS.		800.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2020		
	102 BANKALAR HS.	1.362.900	
	350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		1.155.000
	391 HES.KDV HS.		207.900
	<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3			

2020 yılı kayıtları

3	31.12.2020		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	800.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		800.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2020		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	800.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		800.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

Çıktı oranı = 2021 Yılı Üretim Miktarı / Toplam Üretim Miktarı

Çıktı oranı (tamamlanma yüzdesi) = 1080 m / 2400 m

Çıktı oranı = %45

Gerçekleşen Hasılat = İhale Bedeli × Tamamlama Yüzdesi
= 2.100.000 × 0,45 = 1.155.000 TL

1	31.12.2021		
	740 HİZ.ÜR.MLY. HS.	600.000	
	100 / 150 / 257 / 381 HS.		600.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların kaydı.</i>		
2	31.12.2021		
	102 BANKALAR HS.	1.115.100	
	350 Y.Y.İNŞ.ON.HAKEDİŞ		945.000
	391 HES.KDV HS.		170.100
	<i>İnşaat için tahsil edilen hakedişlerin kaydı.</i>		
3			

2021 yılı kayıtları

3	31.12.2021		
	170 YIL.YAYG.İNŞ.ON.MLY.	600.000	
	741 HİZ.ÜR.MLY.YANS.HS.		600.000
	<i>İnşaat için yapılan harcamaların dönem sonu yansıtma hs. ile bilanço hesaplarına aktarılması</i>		
4	31.12.2021		
	741 HİZ.ÜR.MLY.YNS.HS.	600.000	
	740 HİZMET ÜR.MLY. HS.		600.000
	<i>Gerçekleşen (fiili) ile tahmini (yansıtma) hesaplarının kapatılması.</i>		
5			

6. dersin sonu