



# UFRS 15 - Hasılat Muhasebesi Değişiyor

**Enerji ve altyapı şirketleri  
nasıl etkilenecek?**

KPMG Türkiye

[kpmg.com.tr](http://kpmg.com.tr)



# Aşağıdaki konular üzerindeki etkilere hazırlıklı mısınız?

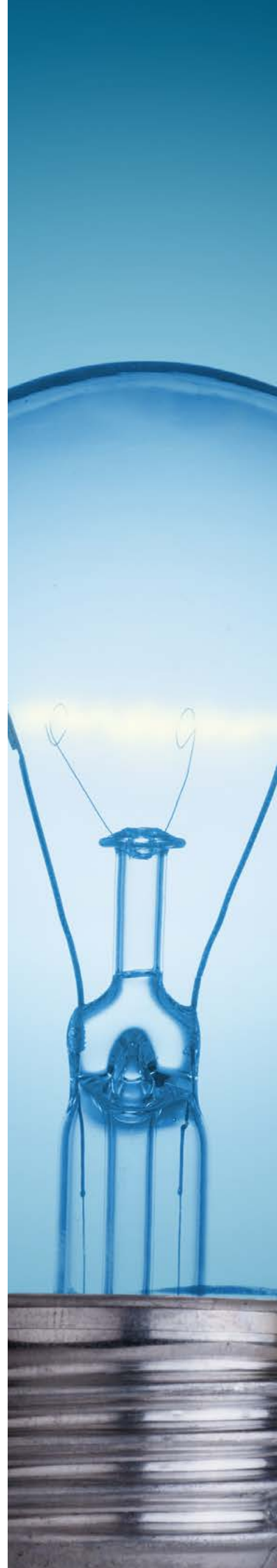
- Müşterilerden varlık transferleri
- AI veya öde anlaşmaları
- Değişken bedel
- Sözleşme değişiklikleri
- Sözleşme maliyetleri
- Birden fazla ürün veya hizmet içeren sözleşmeler
- Parasal olmayan takaslar
- Yeni açıklamalar
- Geçiş seçenekleri

## İşletmeniz nasıl etkilenebilir?

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FMSK), hasılat muhasebesi konusunda yeni bir ortak standart yayınlamasıyla birlikte, enerji ve altyapı şirketlerinin asıl işi daha yeni başlıyor. UFRS 15 ve FMSK MSK Başlık 606 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, Mayıs 2014'te yayınlandı ve mevcut UFRS ve ABD GAAP'in hasılat konusundaki yönlendirmelerinin yerine geçecek yeni bir hasılat muhasebe modeli geliştirildi.

Yeni standart, enerji ve altyapı şirketlerinin toplam gelirlerini etkileyebilecek ve yatırımcıların bu değişiklik konusunda bilgilendirilmesi gerekecek. Şirketlerin mali raporlarının, bilgi sistemlerinin ve süreçlerinin nasıl etkilendiğini değerlendirmesi gerekecek. Ayrıca, yeni açıklama gerekliliklerinin oldukça kapsamlı olması, gerekli verilerin toplanması için sistemlerde ve süreçlerde değişiklik yapılmasını gerektirebilir. Buna ek olarak, şirketlerin temel performans göstergelerinin veya uygulamalarının yeni standart sonucunda ne şekilde değişebileceğine yönelik beklentiler için yatırımcılarıyla ve diğer paydaşlarla iletişime geçmesi gerekecek.

Yeni standart 1 Ocak 2018'de yürürlüğe girecek. Her ne kadar yürürlük tarihine daha çok zaman var gibi görünse de, yeni standarda ne zaman ve nasıl geçileceğine yönelik kararların bir an önce verilmesi gerekiyor. Erken karara varmak, şirketlerin etkin bir uygulama planı geliştirmelerini ve kilit paydaşları bilgilendirmelerini mümkün kılacak.



# Etkilerin Değerlendirilmesi

	Potansiyel etki	Değerlendirme
<b>Müşterilerden varlık transferleri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>UFRS 15, müşterilerden varlık transferleriyle ilgili mevcut uygulamaları hüküm dışı bırakmaktadır.</li><li>Yeni standarda göre, işletme müşteriden transfer olan varlığın kontrolünü alıp almadığını değerlendirir ve gayri nakdi bedel uygulamasına göre hasılatı muhasebeleştirir. Sağlıklı biçimde ölçülebildiği durumlarda, gayri nakdi bedel gerçeğe uygun değerinden ölçülür, aksi durumda, işletme gayri nakdi bedel karşılığında sunduğu ürün ya da hizmetin müstakil satış fiyatı kullanılır.</li><li>Sonrasında, hasılat UFRS 15'in genel kurallarına uygun olarak muhasebeleştirilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Müşterilerden varlık transferlerini içeren sözleşmelerin şartlarını detaylı bir şekilde inceleyin ve hasılatın kaydedilme zamanının etkilenip etkilenmediğini belirleyin.</li></ul>
<b>Al veya öde anlaşmaları</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>UFRS 15, müşterilerin bütün haklarını kullanmadıkları sözleşmeler için yeni bir yaklaşım getirmektedir (kırılma gibi).</li><li>UFRS 15'e göre, işletme bir sözleşme yükümlülüğünde kırılma tutarı hak etmeyi bekliyorsa beklediği kırılma tutarını müşteri tarafından kullanılan haklara orantılı bir şekilde hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme, bir kırılma tutarı hak etmeyi beklememesi durumunda, müşterinin kalan haklarını kullanma ihtimali azaldığı zaman beklenen kırılma tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Al veya öde uygulamalarını içeren sözleşmelerin şartlarını inceleyin ve bu uygulamaların finansal tablolar üzerindeki etkilerini belirleyin.</li><li>Al veya öde uygulamalarını içeren sözleşmelerin nasıl muhasebeleştirileceğini belirleyin.</li><li>Al veya öde uygulamalarını içeren sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin özelliklerini tespit edecek ve raporlayacak süreçler, sistemler ve iç kontroller geliştirin.</li></ul>
<b>Değişken bedel</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>Şirketler önemli bir iptal işlemi olmayacağı kuvvetle muhtemelse tahmin yoluyla belirlenen değişken bedelin bir kısmını ya da tamamını, finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarındaki değişken bedele ilişkin belirsizlik ortadan kalktığı ölçüde transfer fiyatına dahil eder. Müşteriye temin edilmiş ancak henüz faturalanmamış enerji tutarlarının fiyatları ve buna ilişkin geriye dönük fiyat düzeltmeleri bu uygulamanın konusu olabilir.</li><li>Bu kural, muhasebeleştirilecek hasılatın belirlenmesinde daha fazla muhakeme uygulanmasını gerektirebilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Değişken bedel içeren sözleşmeleri inceleyin ve finansal tablolar üzerindeki etkilerini belirleyin.</li><li>Değişken bedel içeren sözleşmelerin belirlenmesi, raporlanması, takip edilmesi ve tekrar değerlendirilmesini sağlayacak süreçler, sistemler ve iç kontroller geliştirin.</li></ul>
<b>Sözleşme değişiklikleri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>UFRS 15, sözleşme değişikliklerinin muhasebeleştirilmesinde yeni uygulamalar getirmektedir. Söz konusu değişikliklerin muhasebeleştirilmesi, sözleşmeye farklı mal ve hizmetlerin eklenip eklenmemesine ve bu farklı mal ve hizmetlerin müstakil satış fiyatlarını yansıtacak şekilde fiyatlandırıp fiyatlandırılmadıklarına bağlı olarak, ileriye dönük ya da kümülatif seviyeyi yakalama yöntemiyle yapılır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Sektörde alışlagelmiş sözleşme değişikliklerini belirleyin ve bu değişikliklerin ileriye dönük olarak mı yoksa kümülatif seviyeyi yakalama yöntemiyle mi muhasebeleştirileceğini değerlendirin.</li><li>Uygulamalarda tutarlılık sağlayacak muhasebe politikaları geliştirin.</li><li>Sözleşme değişikliklerini tespit etmek ve düzgün uygulanmasını sağlamak için sistemler ve iç kontroller geliştirin.</li></ul>

# Etkilerin Değerlendirilmesi

	Potansiyel etki	Değerlendirme
<b>Sözleşme maliyetleri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• UFRS 15'e göre işletmelerin, satış komisyonları gibi sözleşme yapma ek maliyetlerini ve diğer sözleşme ifa maliyetlerini, bu maliyetlerin geri kazanılabileceğinin beklendiği durumlarda, aktifleştirmeleri gerekmektedir. Ancak, standart bir pratik yöntem olarak, varlığın itfa döneminin bir yıl veya daha az olduğu durumlarda, bu maliyetlerin gerçekleştirilme gideri olarak kaydedilmesine izin vermektedir.</li><li>• Aktifleştirilen maliyetler, ilgili ürün ve hizmetlerin transferine paralel olarak sistematik bir şekilde giderleştirilir ve değer düşüklüğü olup olmadığı değerlendirilir.</li><li>• Hangi maliyetlerin aktifleştirileceği ve amortisman süresi ve yönteminin belirlenmesi yönetimin muhakemesini gerektirecektir (amortisman dönemi aynı müşteri ile yapılması muhtemel sözleşmeleri de kapsamlı mı?).</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Karakteristik sözleşme maliyetlerini yeni aktifleştirme kuralı ışığında inceleyin ve maliyetlerin kayıtlara alınma zamanının değişip değişmediğini belirleyin.</li><li>• Her bir sözleşmenin (gelecekte yapılacak sözleşmeler de dahil olmak üzere) maliyetlerinin belirlenmesi, takip edilmesi ve uygun dönem içinde giderleştirilebilmesi için sistemlerin ve iç kontrollerin yeterli olup olmadığını değerlendirin.</li></ul>
<b>Birden fazla ürün veya hizmet içeren sözleşmeler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• UFRS 15 bir sözleşmede taahhüt edilen hizmet ve ürünlerin hangilerinin ayrı bir performans yükümlülüğü olarak değerlendirileceğinin belirlenmesinde yeni gereklilikler getirmiştir.</li><li>• Ayrı performans yükümlülüklerinin tespit edildiği durumlarda, şirketlerin sözleşme bedelini bu performans yükümlülüklerine müstakil satış fiyatlarına göre dağıtımaları gerekmektedir.</li><li>• Bu uygulama, birden fazla ürün içeren anlaşmaların muhasebeleştirilmesini etkileyebilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Müstakil satış fiyatlarının belirlenmesi ve performans yükümlülüklerine dağıtılması için yeni süreçler geliştirin, sistem ve iç kontrolleri düzenleyin.</li><li>• Faturalama yönetiminin ve ilgili sistem ve iç kontrollerin dağıtım yöntemini destekleyip desteklemediğini ve hasılatı dağıtmak için gerekli bilgileri üretip üretmediğini değerlendirin.</li></ul>
<b>Parasal olmayan takaslar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• UFRS 15, aynı iş kolundaki işletmeler arasında gerçekleşen ve potansiyel müşterilere satış yapılmasını kolaylaştırmak adına yapılan parasal nitelikte olmayan takasların muhasebeleştirilmesini açık bir şekilde kapsam dışında bırakmaktadır.</li><li>• Sonuç olarak, bu tür takas işlemlerinin hasılat ve maliyet olarak kayıtlara alınması söz konusu olmayabilir – hasılat ancak karşı tarafın müşteri olduğu zamanlarda kayda alınacaktır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Parasal olmayan takas işlemlerini inceleyin ve UFRS 15 kapsamında hasılat muhasebesi kapsamına girip girmediğini belirleyin.</li><li>• Takas işlemlerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi için süreç ve sistem değişikliklerinin gerekli olup olmadığını değerlendirin.</li></ul>
<b>Yeni açıklamalar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Yeni standart hem nicel hem nitel pek çok açıklama gerekliliği getirmektedir. Ticari olarak hassas bilgilerin açıklanmasına yönelik herhangi bir muafiyet bulunmamaktadır.</li><li>• Paydaşlar ve rakipler henüz yerine getirilmemiş performans yükümlülükleriyle ilgili verilmesi gereken açıklamalara, geleceğe yönelik bilgi sundukları için özellikle dikkat edeceklerdir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mevcut sistem ve süreçlerin yeni açıklama gerekliliklerini karşılayabilmek için gerekli bilgileri üretip üretmediklerini değerlendirin.</li><li>• Sistemler ve süreç değişiklikleri üzerinde kurulması gereken kontrolleri belirleyip test edin.</li></ul>

# Etkilerin Değerlendirilmesi

	Potansiyel etki	Değerlendirme
<b>Geçiş seçenekleri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 1 Ocak 2018'deki yürürlük tarihine daha çok zaman var gibi görünse de, işletmelerin, yeni standarda ne zaman ve nasıl geçileceğine yönelik kararlarını bir an önce vermeleri gerekmektedir.</li><li>• UFRS 15, karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenerek ve birikmiş karlar bir önceki karşılaştırmalı dönemin başlangıcı itibarıyla düzeltilerek geçmişe dönük olarak uygulanabilir.</li><li>• Alternatif olarak, UFRS 15 ilk raporlama tarihi başlangıcı itibarıyla birikmiş karlar düzeltilerek ilk uygulama tarihinde uygulanabilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Geriye dönük yaklaşım kapsamında mevcut pratik yöntemler de dahil olmak üzere farklı geçiş seçeneklerinin etkilerini ölçün ve değerlendirin.</li><li>• Sözleşmelerinizi geçmişe dönük analiz edin. Geçmişe dönük uygulama durumunda, mevcut sistemlerin, karşılaştırmalı dönem bilgileri için gerekli olacak verileri sağlayıp sağlayamadığını değerlendirin.</li></ul>

## Nasıl yardımcı olabiliriz?

### KPMG'nin Enerji ve Doğal Kaynaklar Sektörü Uzmanlığı

KPMG'nin enerji ve doğal kaynaklar sektörü uzmanlığı, dünya çapındaki enerji ve doğal kaynak şirketlerinin sektör trendlerini ve konularını anlamasını desteklemek üzere geliştirildi. KPMG, en zorlu iş ihtiyaçlarınız için size katma değerli desteği sağlayacak özelleştirilmiş ve sektöre özel hizmetleri sunar. KPMG'de, enerji ve doğal kaynaklar alanında deneyimli uzmanlardan oluşan ağımız, şirketlerin bugünün hızla değişen pazarına adapte olmalarına yardımcı olmak üzere derin sektörel bilgiyle küresel bakış açısını bir araya getirir.

Yeni hasılat muhasebesi gerekliliklerinden etkilenenler için, söz konusu etki muhasebe değişiminden daha farklı alanlarda da hissedilecek. Aşağıda, farklı fonksiyonlardaki uzmanlardan oluşan ekibimizin enerji ve doğal kaynaklar da dahil olmak üzere çeşitli sektörlerdeki

müşterilerimize muhasebe ve operasyon konusundaki zorluklarda ne şekilde yardımcı olduğuna ilişkin birkaç örnek yer alıyor.

- Bilgi eksiklikleri dahil olmak üzere muhasebe politikaları ve açıklamalar üzerindeki etkileri tespit etmek ve önceliklendirmek için bir muhasebe teşhis aracı geliştirmek.
- Geliri etkileyen sözleşme konularını tespit ve analiz etmek.
- Kilit finansal ölçümler ve rasyolar dahil olmak üzere iç yönetim raporlaması üzerindeki etkileri tespit etmek.
- Müstakil satış fiyatının belirlenmesinin otomatik hale getirilmesine yardımcı olmak.
- Uygulanabilir olması durumunda portföy yaklaşımı uygulamasını geliştirmek.

- Gelirin faturalama işleminden ayrılmasına yönelik otomatik çözümler geliştirmek

- Mevcut kaynaklara yönelik bilgi ihtiyaçlarının haritasını çıkarmak ve mevcut sistemlerinizde halihazırda bulunmayan gerekli bilgileri tanımlamak.

- Sözleşmelerin yeniden hazırlanmasına ve ürün ve hizmet sunumlarının yeniden şekillendirilmesine yardımcı olmak

- Finans ve raporlama takımlarına eğitimler sunmak.

Hazırlıklara bir an önce başlamak, UFRS 15'in etkilerini değerlendirmenizi ve beklenmedik durumlara karşı size ek zaman kazandıracak doğru bir uygulama planı geliştirmenizi sağlayacaktır.

## İletişim

### Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.

#### Şirin Soysal

Şirket Ortağı,  
Mesleki Uygulama Bölüm Başkanı

**T** : + 90 216 681 90 00

**F** : + 90 216 681 90 90

**E** : ssoysal@kpmg.com

#### Bükre Bektaş

Müdür, Denetim Bölümü

**T** : + 90 216 681 90 00

**F** : + 90 216 681 90 90

**E** : bbektas@kpmg.com

[kpmg.com.tr](http://kpmg.com.tr)

[/kpmgturkiye](https://www.kpmg.com.tr)

[/kpmgturkiye](https://www.kpmg.com.tr)



Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Doğru ve zamanında bilgi sağlamak için çalışmamıza rağmen, bilginin alındığı tarihte doğru olduğu veya gelecekte olmaya devam edeceği garantisizdir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. KPMG International Cooperative ("KPMG International") bir İsviçre kuruluşudur. KPMG ağına üye olan bağımsız firmalar, KPMG International'a bağlıdır. KPMG International'ın müşterilere sunduğu herhangi bir hizmet yoktur. Hiçbir üye firmanın KPMG International'ı veya başka üye firmayı, aynı şekilde KPMG International'ın da hiç bir üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı ya da bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur. Tüm hakları saklıdır.

© 2016 Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International Cooperative'in üyesi bir Türk şirkettir. KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır. Tüm hakları saklıdır. Türkiye'de basılmıştır.

