



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# UFRS® 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI – UFRS® 14 DÜZENLEMeye DAYALI ERTELEME HESAPLARI

### Giriş

Hükümetler tarafından yapılan düzenlemelerinin özel kuruluşlar tarafından belirli türdeki faaliyetlerin arzı ve fiyatlandırılması üzerindeki muhasebe etkisi, UFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesaplarında ele alınmaktadır. Faaliyet türleri arasında gaz, elektrik ve su gibi kamu hizmetleri yer alır.

UFRS 14'ün amacı, bir işletmenin müşterilere tarife düzenlemesine tabi bir fiyat veya oranda mal veya hizmet sağladığında ortaya çıkan düzenleyici erteleme hesap bakiyeleri için finansal raporlama hükümlerini belirlemektir. (UFRS 14.1).

Bir işletmenin oran düzenlemeli faaliyetler yürüttüğü ve önceki muhasebe kurallarına göre hazırlanmış finansal tablolarında "düzenleyici erteleme hesap bakiyeleri" tanımını karşılayan tutarları muhasebeleştirmediği durumlarda UFRS 14'ün uygulanmasına izin verilir, ancak zorunlu değildir.

### Örnek Olay Hakkında Bilgi

Hamburg Su İşletmesi (HIS) kurumlar vergisinin %15 olduğu Almanya'da faaliyet göstermektedir. Hamburg Su İşletmesi (HSİ) finansal tablolarını Alman Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GERMAN GAAP) göre hazırlamaktadır. Almanya'daki düzenleyici kurum (hükümet) müşterilere uygulanan (yansıyan) fiyatlardaki oynaklığı azaltmak için HSİ'nin fiili ve tahmini maliyetleri arasında meydana gelen farkları zaman içerisinde telafi etmesini şart koşmaktadır. GERMAN GAAP kapsamında, ertelenmiş gaz maliyetleri varlık muhasebeleştirme kriterlerini karşılamakta ve HSİ'nin 31 Aralık 2021 tarihli bilançosunda "Diğer varlıklar ve ertelenmiş maliyetler" olarak sunulmaktadır. Bu ertelenmiş maliyetler dışında bilançoda bu kaleme dâhil edilen başka bir varlık bulunmamaktadır. Fiyat tarifelerini düzenleyen kurum, HSİ'nin müşterilere bire bir geçiş temelinde su tedarik maliyetlerini telafi etmesine izin vermektedir. Fiyat belirleme mekanizması kapsamında, işletmenin su maliyetlerinin net fazla veya eksik tahsilatını üç yıl boyunca doğrusal olarak amortismanına tabi tutması gerekmektedir.

HSİ 2023 yılında finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaya karar vermiştir. UFRS'nin benimsendiği tarihte (1 Ocak 2022), HSİ'nin GERMAN GAAP'e dayalı olarak hazırlanan finansal durum tablosunda ertelenecek gaz maliyetlerinin net eksik tahsili ile ilgili olarak gelecek üç yıl içerisinde amorti edilecek diğer varlıklar ve ertelenmiş maliyetler olarak gösterilen 120.000 PB bulunmaktadır. HSİ, bu ertelenmiş maliyetlerin UFRS kapsamında varlık olarak muhasebeleştirilme gerekliliklerini karşılamadığını değerlendirmiştir.

Aşağıdaki tablo, 31 Aralık itibarıyla 3 yıllık bir dönem boyunca su maliyetindeki değişikliklerin HSİ'nin tarife düzenlemeli faaliyetleri üzerindeki etkilerini göstermektedir.

(PB)	2021	2022	2023
Düzenlemeye tabi tarifeye göre müşterilerden tahsil edilen tutar	950.000	1.250.000	1.090.000
Önceki yıllarda tarifinin fazlasını/eksikliğini kapatan tutar	-	(40.000)	(30.000)
<b>Cari döneme göre müşterilerden tahsil edilen net tutar</b>	<b>950.000</b>	<b>1.210.000</b>	<b>1.060.000</b>
Cari yılın fiili su temini maliyetleri	<u>1.070.000</u>	<u>1.180.000</u>	<u>980.000</u>

Maliyetlerin geri kazanımının eksik/fazla net tutarı (örn., düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç/alacak bakiyesi)	(120.000)	30.000	80.000
---	-----------	--------	--------

#### Tartışma Soruları

- UFRS'ye dayalı olarak hazırlanacak 1 Ocak 2022 tarihli finansal durum tablosunda ertelenmiş maliyetlere ilişkin raporlanacak olan hesaplar ve tutarları ne kadardır?
- 31 Aralık itibarıyla 3 dönem boyunca düzenlemeye dayalı erteleme hesabının bakiyesindeki hareketleri gösteriniz.

## 1 Ocak 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosunda Sunum

Dönen Varlıklar	XXX
Duran Varlıklar	XXX
<b>Toplam Varlıklar</b>	<b>XXX</b>
Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesabı	120.000
Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesabının Vergi Etkisi	18.000
<b>Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesabı Dahil Toplam Varlıklar</b>	<b>XXX</b>

Sonuç olarak, UFRS 14 kapsamında muhasebeleştirilecek düzenlemeye dayalı erteleme hesabının bakiyesi 120.000 PB'dir, ve bu tutar, Alman GAAP kapsamında muhasebeleştirilen ve aktifleştirilen ertelenmiş maliyet hesabı ile UFRS 14 uygulanmadan önce UFRS kapsamında muhasebeleştirilecek olan tutar arasındaki farktır. 40.000 PB (120.000 PB/3yıl) tutarındaki itfa gideri, üç yıllık geri kazanım dönemi boyunca yıllık olarak muhasebeleştirilecektir.

Su maliyetlerinin eksik tahsil edilmesi nedeniyle, UFRS 14'ün uygulanmaya başlandığı 1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla 120.000 PB'lik düzenlemeye dayalı erteleme hesabı muhasebeleştirilecektir. Düzenlemeye dayalı erteleme hesabının 120.000 PB'lik bakiyesi üç yıl boyunca 40.000 PB olarak itfa edilecektir.

2022 yılında, su maliyetlerinin (30.000 PB) fazla karşılanmış olması, düzenlemeye dayalı erteleme hesabı bakiyesinden üç yıl boyunca 10.000 PB şeklinde itfa edilmesini gerektirmektedir.

Aşağıdaki tablo, 31 Aralık tarihi itibarıyla 3 yıllık dönem boyunca düzenlemeye dayalı erteleme hesabının bakiyesindeki hareketleri göstermektedir.

<b>Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesabı, net (PB)</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
<b>Dönem Başı Bakiyesi</b>	-	<b>120.000</b>	<b>50.000</b>
Yıl boyunca eksik kazanılan su maliyetleri, net	120.000	-	-
Yıl boyunca fazla kazanılan su maliyetleri, net	-	<b>(30.000)</b>	<b>(80.000)</b>
İtfa:			
• 2021 yılında eksik kazanılan su maliyeti	-	(40.000)	(40.000)
• 2022 yılında fazla kazanılan su maliyeti	-	-	<u>10.000</u>
Net Hareket	<b>120.000</b>	<b>(70.000)</b>	<b>(110.000)</b>
<b>Dönem Sonu Bakiyesi</b>	<b>120.000</b>	<b>50.000</b>	<b>(60.000)</b>

UFRS 14 kapsamında, düzenlemeye dayalı erteleme hesabının borç ve alacak bakiyelerindeki net hareket, döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna aktarılacaktır. Sonraki yıllar için de düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki değişiklikler muhasebeleştirilirken benzer bir süreç uygulanacaktır.