



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®

IFRS® 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

UFRS® 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

KAPSAM VE TEMEL KAVRAMLAR

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 tarife düzenlemesine tabi faaliyetler yürüttüğü ve önceki muhasebe kurallarına göre hazırlanmış finansal tablolarında "düzenleyici erteleme hesap bakiyeleri" tanımını karşılayan tutarları muhasebeleştirildiği durumlarda UFRS 14'ün uygulanmasına izin verilir, ancak zorunlu değildir.

Bu standardın doğru anlaşılması için bazı temel kavramların bilinmesi gerekmektedir (UFRS14.Ek A).

Tarife Düzenlemesi: Mal ve hizmetler için müşterilerden tahsil edilebilecek fiyatların belirlenmesine yönelik bir çerçeve ve bu çerçeve bir tarife düzenleyicisinin gözetimine ve/veya onayına tabidir.

Tarife Düzenleyicisi: Bir kurumu bağlayan oran veya oran aralığını belirlemek için yasa veya yönetmelikle yetkilendirilmiş herhangi bir yetkili organ.

Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesabı Bakiyesi: Diğer Standartlara göre varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınamayan ancak tarife düzenleyicisi tarafından müşterilerden talep edilebilecek tarifenin (veya tarifelerin) belirlenmesinde dikkate alınması veya dikkate alınmasının beklenmesi nedeniyle ertelenmiş kabul edilen gider (veya gelir) bakiyesidir.

DÜZENLEMELER

Düzenlemeler genellikle aşağıdakiler için tasarlanmıştır:

- Tedarikçilerin, müşterilerden talep ettikleri fiyatlar aracılığıyla belirlenen maliyetleri ve diğer tutarları geri almalarına izin vermek için
- Müşterilerin çıkarlarını korumak için

Fiyat düzenlemesi, belirlenen maliyetlerin tedarikçi tarafından karşılanmasının ve müşterilere uygulanan fiyatların adil olmasını sağlamanın bir yoludur. Bu ikiz hedefler, belirli bir zamanda müşterilere uygulanan fiyatların, tedarikçinin o sırada maruz kaldığı maliyetleri mutlaka kapsamadığı anlamına gelmez. Bu durumda, bu tür maliyetlerin geri kazanılması ertelenir ve gelecekteki satışlarla karşılaştırılarak muhasebeleştirilir.

Bu durum gelir ve giderlerin karşılaştırılamaması sorununa sebep olur. UFRS de bu karşılaştırma sorununa karşı özel hükümler bulunmamaktadır. Ancak, yerleşik uygulama, tutarların ortaya çıktıkça kâr veya zararda muhasebeleştirilmesidir.

UFRS 14, UFRS'yi ilk kez uygulayanların, UFRS'yi benimsediklerinde önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre fiyat düzenlemesiyle ilgili tutarları muhasebeleştirmeye devam etmelerine izin verir.

Bu, genellikle bir işletmenin muhasebe politikalarını belirlerken benzer konulara ilişkin UFRS hükümlerini ve Kavramsal Çerçeve hükümlerini dikkate almasını gerektiren UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar'ın 11. sayfasındaki bir muafiyetten etkilenir.

Örnekler: Bunlar, fiyat düzenleyicilerinin fiyat belirleme kararlarında izin verebileceği ve dolayısıyla bir işletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde muhasebeleştirilebileceği maliyet türlerinin örnekleridir

- Hacim ve satın alma fiyat sapmaları
- Onaylanmış “yeşil enerji” girişimlerinin maliyetleri (UMS 16 Maddi Duran Varlıklar'a göre maddi duran varlıkların maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilen tutarlardan fazla olan kısmı).
- Fiyat düzenleme amaçları için sermaye maliyeti olarak kabul edilen (ancak UMS 16 uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmesine izin verilmeyen) doğrudan ilişkilendirilemeyen genel giderler.
- Proje iptal maliyetleri
- Fırtına hasar maliyetleri
- Varsayılan faiz (inşaat sırasında kullanılan ve işletmeye sahibinin öz sermayesinden getiri sağlayan fonlar ve borçlanmalar için izin verilen tutarlar dahil).

MUHASEBE POLİTİKASINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini muhasebeleştirmeye başlamak için muhasebe politikalarını değiştirmez. Bir işletme, düzenleme dayalı erteleme hesaplarına ilişkin politikasını, bu değişikliğin finansal tabloları kullanıcılar için daha alakalı ve güvenilir hale getirmesi şartıyla UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar uyarınca değiştirebilir.

KAYDA ALMA VE ÖLÇME

UFRS 14 kapsamındaki bir işletme, ilk yıllık UFRS finansal tablolarında, düzenlemeye dahil erteleme bakiyelerini UFRS 14 uyarınca muhasebeleştirip muhasebeleştirmeme konusunda gönüllü olarak geri alınamaz bir seçim yapabilir.

İlk yıllık IFRS finansal tablolarında UFRS 14'ü uygulamayı seçen bir işletme, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca muhasebeleştirme, ölçüm, değer düşüklüğü ve finansal durum tablosu dışı bırakma hükümlerini tüm düzenleyici erteleme hesap bakiyelerine uygulamaya devam eder. Esasen bu, söz konusu bakiyelerle ilgili olarak, işletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin hükümlerinin uygulanmaya devam ettiği anlamına gelir.

Değişikliklere yalnızca finansal tabloların aşağıdakilerden biri ile sonuçlanması durumunda izin verilir:

- Daha geçerli ve daha az güvenilir değil
- Daha güvenilir ve daha az geçerli değil

Muhasebeleştirilecek düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri, aksi takdirde UFRS ve kavramsal çerçeve kapsamında varlık ve borç olarak kabul edilecek olanlardan artımlı tutarlarla sınırlı olduğundan, bu bakiyelerin ölçümü etkin bir şekilde iki aşamalı bir süreci gerektirir:

- Bir işletme ilk olarak UFRS 14 hariç olmak üzere UFRS'ye göre varlık ve borçlarının defter değerini belirler.
- Bu tutarlar daha sonra, işletmenin önceki muhasebe kuralları kapsamında belirlenen varlık ve yükümlülüklerle (yani, fiyat düzenlemeli bakiyeleri) karşılaştırılacaktır.

Farklar, işletme tarafından muhasebeleştirilecek düzenlemeye dayalı erteleme hesaplarının borç veya alacak bakiyelerini temsil eder.

Örnek: A İşletmesinin, B Ülkesinde, Yerel Muhasebe Standartları kapsamında raporlama yapan bir elektrik şirketi olduğunu varsayın. Müşterilere uygulanan fiyatlardaki oynaklığı azaltmak için B Ülkesindeki düzenleyici kurumun, A Kuruluşunun fiili ve tahmini maliyetler arasındaki farkları zaman içinde karşılamasını şart koşturmuştur. Yerel Muhasebe Standartları uyarınca, ertelenmiş elektrik maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirme kriterlerini karşılar ve İşletme A'nın 31 Aralık 2019 tarihli finansal durum tablosunda "Diğer varlıklar ve ertelenmiş maliyetler" olarak sunulur. Bu ertelenmiş maliyetler dışında finansal durum tablosunda bu kaleme dahil edilen başka bir varlık bulunmamaktadır.

Fiyat düzenleyici, A Kuruluşunun elektrik tedarik maliyetlerini müşterilere bire bir geçiş temelinde karşılamasına izin vermektedir. Fiyat belirleme mekanizması kapsamında, işletmenin, elektrik maliyetlerinin karşılanamayan veya fazla karşılanan kısmının üç yıl boyunca doğrusal amortisman yöntemiyle amorti etmesini de gerektirir.

A İşletmesi, 2021 mali tablolarında UFRS'yi uygulamaya karar vermiştir. UFRS'ye geçiş tarihinde (1 Ocak 2020), İşletme A'nın Yerel Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmış finansal durum tablosunda "diğer varlıklar ve ertelenmiş maliyetler" olarak sunulan 300.000 PB defter değeri vardır ve bu tutar, elektrik maliyetleri olarak önümüzdeki üç yıl içinde giderleşecektir.

A İşletmesi, bu ertelenmiş maliyetlerin UFRS kapsamında varlık olarak muhasebeleştirilme gerekliliklerini karşılamadığını değerlendirmiştir. Sonuç olarak, UFRS 14 kapsamında muhasebeleştirilecek "düzenleyici erteleme hesabı" bakiyeleri, Yerel Muhasebe Standartları kapsamında aktifleştirilen ve muhasebeleştirilen ertelenmiş maliyetler ile UFRS 14'ün benimsenmesi olmadan UFRS kapsamında muhasebeleştirilecek olan tutar arasındaki fark olan 300.000 PB tutarındadır. 100.000 PB (300.000/3 yıl) tutarındaki itfa gideri, üç yıllık karşılama süresi boyunca yıllık olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: Ertelemeye dayalı düzenleyici hesapların kullanımı, aşağıdaki tabloda verilen işlemlerin etkilerinin rapor edilmesi talebinden kaynaklanabilir

Ertelemeye Dayalı Hesaplar Kapsamında Yer alan İşlemler	Dönem Başı Bakiye	Dönem içindeki artış ve azalışlar	Dönem Sonu Bakiye
Dağıtım Giderleri	XXX	+/- XXX	XXX
Kurulum Maliyetleri	XXX	+/- XXX	XXX
Fırtına Hasar Giderleri	XXX	+/- XXX	XXX
Emeklilik Maaşları	XXX	+/- XXX	XXX
Yakıt Maliyeti Sapmaları	XXX	+/- XXX	XXX
Kara Transferleri	XXX	+/- XXX	XXX
Kurumlar Vergisi	XXX	+/- XXX	XXX

Devre Dışı Bırakma	XXX	+/- XXX	XXX
TOPLAM	XXXX	+/- XXX	XXX

SUNUM

Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin tutarları, işletmenin finansal tablolarında ayrı olarak sunulur.

İşletme, aşağıdakiler için finansal durum tablosunda ayrı kalemler sunar:

- Düzenlemeye dayalı erteleme hesapların borç bakiyeleri toplamı
- Düzenlemeye dayalı erteleme hesapların alacak bakiyeleri toplamı

Toplam düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyeleri ve düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyeleri, diğer tüm kalemlerden ayrı olarak ve sonrasında sunulur. Kısa vadeli ve uzun vadeli olarak bölümlere ayrılmazlar.

Varlıklar ve borçlar için ara toplamlar, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin dahil edilmesinden önce hesaplanır. Düzenleyici erteleme hesaplarının borç ve alacak bakiyeleri mahsup edilmez.

Örnekleme gerekirse, finansal durum tablosunun varlık bölümü, borçlar için benzer bir sunumla aşağıdaki şekilde sunulabilir.

Duran Varlıklar	XXXX
Dönen Varlıklar	XXXX
Toplam Varlıklar	XXXX
<i>Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesaplar Borç Bakiyeleri</i>	XXXX
<i>Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesap Bakiyelerine İlişkin Ertelenmiş Vergi Varlıkları</i>	XXXX
Toplam Varlıklar ve Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesap Bakiyeleri	XXXX

Diğer Standartlara göre kalemlerle ilgili net hareket için ayrı kalemler kullanılacaktır:

- kar veya zarardan sonra yeniden sınıflandırma yapılmaz
- belirli koşullar sağlandığında kar veya zarardan sonra sınıflandırılması gerekir.

Raporlama döneminde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kalemlerle ilgili tüm düzenleyici erteleme hesap bakiyelerindeki net hareketler ayrı olarak sunulur. Net hareketin daha sonra kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak kalemlerle ilgili olup olmadığına bağlı olarak ayrı kalemler sunulur.

Kalan net hareketler, kar veya zararda ayrı bir kalem olarak sunulur. Net hareketler, diğer standartlara göre sunulan gelir ve giderlerden, dahil edilmelerinden önce hesaplanan bir ara toplam ile ayırt edilir.

Örneğin, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki şekilde sunulabilir.

Satışlar	XXXX
Satılan Malın Maliyeti	(XXX)
Brüt Kâr	XXXX

Diğer Gelirler	XXXX
Dağıtım Giderleri	(XXX)
Genel Yönetim Giderleri	(XXX)
Diğer Giderler	(XXX)
Finansman Maliyetleri	(XXX)
Vergi Öncesi Kâr	XXXX
Vergi Gideri	(XXX)
Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesap Bakiyelerindeki Net Hareket Öncesi Kâr	XXXX
<i>Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesap Bakiyelerindeki Net Hareketin Kâr veya Zarar Üzerindeki Etkisi</i>	XXX
<i>Kar veya Zararı Etkileyen Düzenlemeye Dayalı Ertelenmiş Hesap Bakiyelerinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Net Hareketi</i>	(XXX)
Dönem Kârı ve Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesap Bakiyelerindeki Net Hareket	XXXX

Örnek: Aşağıda belirtilen türdeki değişiklikler, bir muhasebe politikası değişikliği türü olarak kabul edildiğinden “erteleme hesapları” adı altında raporlama yapılmasını gerektirebilir (UFRS14.B4)

- Kurumun, fiyat düzenleyicisinin fiili veya beklenen eylemlerinin bir sonucu olarak maliyetlerini telafi etmek için gelecek dönemlerde fiyatları artırma fırsatına sahip olduğu bir düzenleyici erteleme hesabı borç bakiyesinin muhasebeleştirilmesi.
- Düzenlemeye dayalı bir erteleme hesabı borç veya alacak bakiyesi olarak, hem maddi duran varlıkların hem de maddi olmayan duran varlıkların elden çıkarılmasından veya kullanım dışı bırakılmasından doğan herhangi bir kayıp veya kazanca eşdeğer olan ve geri kazanılması veya iptal edilmesi beklenen bir tutarın gelecekteki fiyatlar aracılığıyla muhasebeleştirilmesi.
- Fiyat düzenleyicisi tarafından belirlenen bir faiz veya iskonto oranı kullanarak, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin iskontosuz veya iskontolu bazda ölçülmesi.

AÇIKLAMALAR

UFRS 14, kullanıcıların değerlendirme yapmasına olanak sağlamak için özel açıklama gereklilikleri içermektedir.

- işletmenin sağladığı mal veya hizmetler için müşterilerden talep edebileceği fiyat(lar)ı belirleyen fiyat düzenlemesinin niteliği ve bununla ilişkili riskler
- fiyat düzenlemesinin işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkileri.

Finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin fiyat düzenlemesine tabi faaliyetlerinin niteliğini ve bunlarla ilişkili riskleri değerlendirmesine yardımcı olmak için işletme, fiyat düzenlemesine tabi faaliyetlerin her türü için fiyat düzenlemesine tabi faaliyetleri açıklar.

İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin muhasebeleştirilme ve finansal tablo dışı bırakma esaslarını ve yasal erteleme hesap bakiyelerinin geri kazanılabilirlik açısından nasıl değerlendirildiği ve herhangi bir değer düşüklüğü zararının nasıl dağıtıldığı da dahil olmak üzere, bunların başlangıçta ve daha sonra nasıl ölçüldüğünü açıklar.