



## TFRS 14 DÜZENLEMESİNE DAYALI ERTELEME HESAPLARI STANDARDININ İRDELENMESİ

### AN EXAMINATION OF IFRS 14- REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTS

Burcu ASLANTAŞ ATEŞ<sup>1</sup>

#### ÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2008 yılından itibaren üzerinde çalıştığı taslakları IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts adıyla 1 Ocak 2016' dan itibaren uygulanmasına başlanacak bir standart olarak yayımlamıştır. Türkiye' de de eşzamanlı olarak uygulamaya başlanacak TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının tam metni 29 Temmuz 2015 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada, TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları standardı irdelenmiş ve mali tabloların sunumuyla ilgili bir örneğe yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** TFRS, TFRS 14, Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TFRS 14' ün irdelenmesi, Tarife düzenlemesi

#### ABSTRACT

International Accounting Standards Board-IASB published the drafts it has been working on it since 2008 and named it IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts which will be a standard that will be applied from the 1<sup>st</sup> of January 2016. Full text of TFRS 14 Regulatory Deferral Accounts Standard, which will also be applied in Turkey simultaneously come into force on the 29<sup>st</sup> of July 2015 to Official Gazette. In this study, TFRS 14 Regulatory Deferral Accounts Standard was examined and an example with financial statement illustration has been given.

**Keywords:** IFRS, IFRS 14, Regulatory Deferral Accounts, an Examination of IFRS 14, Rate Regulation.

## 1. GİRİŞ

Devletlerin çoğu özel şirketler tarafından sunulan gaz, elektrik, su, ulaşım, güvenlik gibi kamuya yarar sağlayan bazı faaliyetlerin fiyatlarını ve arzını düzenler. Buna tarife düzenlemesi denir ve bu düzenlemeler genellikle bu faaliyetleri arz edenlerin maliyetlerini karşılaması ve müşterilerine uygun fiyatla ürün sunabilmesine olanak tanımak için yapılır. Tarife düzenlemesi, aynı zamanda bu ürünlerin

<sup>1</sup> Yrd. Doç. Dr., Suleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, burcuates@sdu.edu.tr

tüketicilerinin çıkarlarını korumak için de yapılır. Bu düzenlemeyle fiyat dalgalanmaları da azaltılmış olur. Bu şirketler, tarifeye bağlı faaliyetlerinden doğan düzenlemeye dayalı erteleme hesaplarının tutarlarını, bu faaliyetlerinden doğan mal veya hizmetleri satın paraya çevirene kadar izlemektedir. Bazı yasal otoriteler, tarife düzenlemesine konu olmuş varlıkların veya onlara ilişkin ödemelerin veya tahsilatların ayrı olarak gösterilmesine olanak tanır. Böylece buna ilişkin kâr ya da zarar fark edilebilir (IFRS Project Summary, IFRS, 2014: 2).

Bazı ulusal muhasebe komiteleri, tarife düzenlemesine tabi olmayan şirketler tarafından gider olarak kabul edilmeyecek bazı harcamaların tarife düzenlemesine tabi şirketler tarafından gider kabul edilmesine ve de ertelenmesine izin verir. Benzer şekilde tarife düzenlemesine tabi olmayan şirketler tarafından kâr-zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda görülen ertelenmiş gelirin tarife düzenleme şirketleri tarafından da raporlanmasına izin verir veya zorunlu tutar. Bu standart hazırlanmadan önce tarifeye bağlı faaliyetler için özel bir standart olmamakla beraber TMS 8' in 10-12. maddeleri (çalışmanın 2. başlığı altında açıklanmıştır) bu faaliyetler için uygulanmaktaydı. Ancak Finansal Raporlama Standartları Kurulu, hemen hemen tüm işletmelerin, düzenlemeye dayalı hesap bakiyelerini IFRS' ye geçiş mali tablolarında elimine ettiğini ve mali tablolarında yer vermediğini gözlemlemiştir. Bu süreçte bazı otoriteler tarife düzenlemesinin etkilerinin nasıl hesaplandığının IFRS finansal tablolarına ilave edilmesi gerektiğini bazıları da ilave edilmemesi gerektiğini savunmuşlardır. Tarifeye bağlı faaliyetin şartlarına bağlı olarak düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin Kavramsal çerçevedeki varlık ve borç tanımlarını karşılayıp karşılamadığına göre birkaç öneri sunan da olmuştur. IFRS rehberindeki eksiklik, tarife düzenlemesinin etkilerinin raporlamasındaki farklı yaklaşımlar uygulanmasıyla sonuçlanmıştır. Bu da finansal tablo kullanıcılarına tarifeye bağlı faaliyetler sürdüren telekomünikasyon, elektrik gibi kamu hizmeti sunan işletmelerin sundukları bilginin şeffaflık ve karşılaştırılabilir olma özelliğini yitirmesine sebep olmuştur (IFRS Exposure Draft, 2013: 4).

Bu sebeplerle 2008 yılında kurul bu konuyu gündemine almış, 2009 da ilk taslak yayımlanmıştır. Ancak konunun karmaşıklığı ve detaylı analizlerinin yapılmasının zorluğu sebebiyle görüşmeleri uzamıştır. 25 Mart 2013' de IFRS 14' ün nihai taslak metni yayımlanmış; 30 Ocak 2014 tarihinde ise Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları (Regulatory Deferral Accounts) adını almış; 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren uygulanacağı ancak erken uygulamasını da izin verildiği belirtilmiştir (Deloitte FASB Accounting Standards Codification: IFRS 14 Overview, Erişim: Aralık 2015) . Ülkemizde ise 29 Temmuz 2015 tarihli 29429 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan bu Standart, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı yıllık finansal tabloların 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait olması durumunda uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu Standardın daha erken dönemlere ilişkin TFRS'lerin ilk kez uygulandığı yıllık finansal tablolarda uygulanması durumunda bu husus dipnotlarda açıklanır (TFRS 14 ek C1). 31 Aralık 2016' da yıllık finansal raporlarında TFRS' yi uygulamak isteyen ve tarife düzenlemesine de yer verecek olan bir şirketin 2015 yılını da karşılaştırmalı olarak göstermesi gerekmektedir. Bu yüzden uygulama süreci aslında 1 Ocak 2015 tarihinde başlamaktadır (Applying IFRSfor IFRS 14 Guide: 2014, 7).

Standart, tarife düzenlenmesine özel şartlar getirmemiştir. Öncelikle konuyla ilgili diğer yasal otoriteler tarafından kabul edilmiş düzenlemelerin (genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri-GKGMİ- gibi) uygulanmış olmasını gerektirmektedir. Standart, genel olarak tarifesi belirlenmiş faaliyetlerden kaynaklanan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin etkisini ayırmak için bunların finansal durum tablosunda ayrı bir satırda ve bu hesap bakiyesinden kaynaklanan hareketlerin de gelir tablosunda diğer kapsamlı gelirler içinde sunulması gerektiğini ifade etmektedir. Standart aynı zamanda tarife düzenlemesi ile ilgili risklerin de açıklanması gerektiğini belirtmektedir (IFRS Project Summary, IFRS, 2014: 1,4).

## 2. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının amacı, tarifeye tabi faaliyetler yürüten bir işletmenin, bu tarifeye göre müşterilere mal veya hizmet sunduğunda ortaya çıkan “düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine” ilişkin finansal raporlama hükümlerini belirlemektir. Standart md B1’ e göre bu standart, işletmenin türüne veya faaliyet gösterdiği sektöre bakılmaksızın, sadece tarife düzenleyicisinin karar ve eylemleri yoluyla yasal veya düzenleyici sınırlamalara tabi, tarife düzenlemeli işletme faaliyetlerine uygulanır.

Standardın amacında yer alan tarife düzenlemesi; müşterilerden mal veya hizmet karşılığında talep edilebilecek fiyatların belirlenmesiyle ilgili ve tarife düzenleyicisinin gözetimine ve/veya onayına tabi çerçevedir. Tarife düzenleyicisi ve düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi ise standart Ek A da aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

Tarife düzenleyicisi, işletmenin uygulamak zorunda olduğu tarifeyi veya tarife aralığını belirlemek üzere yasa veya diğer düzenlemelerle yetkilendirilmiş bir organdır. Yasa veya diğer düzenlemeler tarafından hem müşterilerin çıkarları doğrultusunda hem de işletmenin toplam finansal kapasitesini koruyacak şekilde tarife belirlenmesinin zorunlu tutulmuş olması şartıyla tarife düzenleyicisi, işletmenin ilişkili tarafı (yönetim kurulu dâhil) veya üçüncü taraf bir organ olabilir.

Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi ise 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 alınmamasının beklenmesi nedeniyle ertelenmiş kabul edilen gider (veya gelir) bakiyesidir.

TFRS 14, yetkili organ tarafından belirlenmiş tarifeyi temel alan işletmeler içindir. Esnek fiyatlama politikası izleyen yani tarife düzenleyen yetkili organ tarafından belirlenen fiyata bağlı kalmayan işletmeler bu standardı uygulamayacaktır. Ancak, tarife düzenleyici kuruluş müşteri grupları için farklı fiyatlar tespit edebilir, maksimum fiyatı tespit edip indirimlerde şirketi serbest bırakabilir veya bir fiyat aralığı belirleyebilir (First Impressions IFRS 14, 2014: 5). Ancak, şu şartlar varsa işletme bu standardı uygulayabilir (TFRS 14 md B2):

(a) İşletmenin yönetim kurulu veya ilişkili bir tarafı, belirlenmiş bir fiyatlandırma çerçevesi içinde, hem müşterilerin çıkarları doğrultusunda hem de işletmenin toplam finansal kapasitesini koruyacak şekilde tarifeler belirlemektedir,

(b) Söz konusu çerçeve, yasa ve/veya diğer düzenlemelerle yetkilendirilmiş olan bir organın gözetimine ve/veya onayına tabidir.

Dolayısıyla işletmenin uymak durumunda olduğu tarife, yukarıdaki şartlar ve tarife düzenleyicisi tanımından da anlaşılacağı üzere illa ki yasal bir organ tarafından hazırlanmak zorunda değildir. İşletmenin yetkili organları tarafından belirlenmiş ve yasalarla yetkilendirilmiş bir organ tarafından onaylanmış tarifeyi kullanan işletme, bu standardı uygulayabilecektir.

Bu standart, tarifeye bağlı faaliyet yürüten işletmeler tarafından uygulanması gereken diğer muhasebe uygulamalarını ele almamaktadır. Diğer standartlara göre finansal tablolara yansıtılması gereken tutarlar, bu standarttaki düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine ilave edilemez (md. 7). Ancak, bu standardın diğer standartlarda yer alan hükümlere yönelik olarak getirdiği bazı istisna veya muafiyetlere bu standart metni içinde yer verildiği de md 4’ de belirtilmektedir.

Standart md 2’ de, standartta belirtilen amacın karşılanması için bazı değişikliklerin ve açıklamaların yapılmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. Bunlardan ilki; Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine yönelik önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) göre uygulanmış olan muhasebe politikalarında (daha çok bu hesapların sunumuyla ilgili olan muhasebe politikalarında) sınırlı değişiklikler yapılması gerektiğidir. Diğer ise; İşletmenin finansal tablolarında gösterdiği tarife düzenlemesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve izah eden bilgiler ile düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinden kaynaklanan gelecekteki nakit akışlarının tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin anlaşılmasında yardımcı olacak bilgileri açıklaması gerektiğidir.

Belirtilen bu değişiklikler yapıldığı takdirde TFRS uygulayan işletmelerin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini önceki GKGMİ’ne göre finansal tablolarına yansıtmaya devam etmesine bu standart çerçevesinde izin verilmektedir.

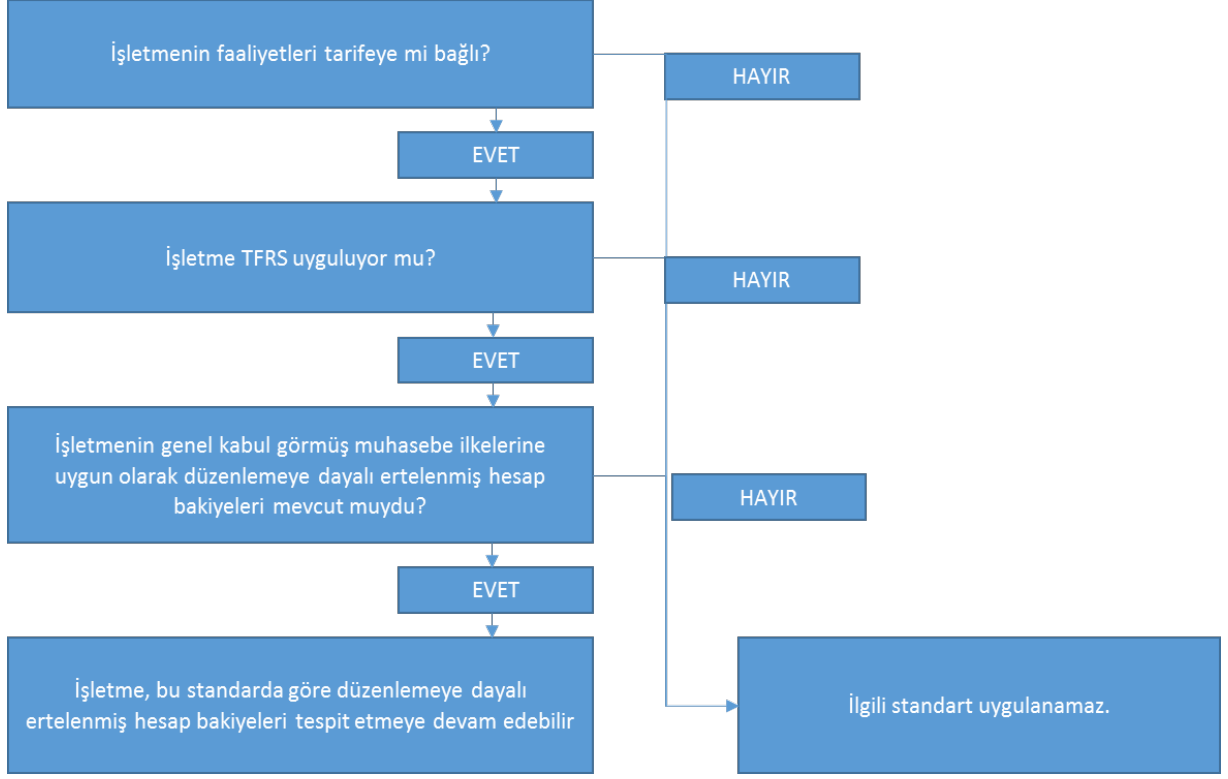
Standart md 5’ e göre; bir işletmenin, bu standardın hükümlerini TFRS’lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında uygulamasına sadece ve sadece aşağıdakileri sağlaması durumunda izin verilmektedir:

(a) Tarife düzenlemesine tabi faaliyetler yürütmesi ve

(b) Önceki GKGMİ’ye göre finansal tablolarına düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi olarak nitelendirilen tutarları yansıtmış olması.

Özetle, işletme, eğer tarife düzenlemesine tabi faaliyet yürütüyorsa ve de GKGMİ’ ne göre hazırladığı önceki finansal tablolarına düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini yansıtmışsa, bu standardı uygulayabilecektir. Bu şartı taşıyıp da TFRS’ leri ilk uyguladığı mali tablolarında düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini göstermişse, sonraki dönemlerde de bu standardı uygulamak zorundadır. Aşağıda bu ifadelerin şematik gösterimi mevcuttur.

Şekil 1: TFRS 14' ün Uygulanma Koşulu



Kaynak: (First Impressions IFRS 14, 2014: 5)

### 3. FİNANSAL TABLOLARA ALMA, ÖLÇÜM, DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE FİNANSAL TABLO DIŞI BIRAKMA

TFRS 14 standardının ilk uygulamasında (md 11-13) , işletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin önceki GKGMİ uyarınca belirlediği muhasebe politikalarını (13-15 inci paragraflarda izin verilen değişiklikler dışında) uygulamaya devam eder. İşletme politikalarını düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolara yansıtmaya başlamak için değiştiremez. Bu muhasebe politikalarını yalnızca, kullanıcıların ekonomik karar verme ihtiyaçları açısından daha uygun, ilgili ve daha güvenilir hale getirmesi durumunda değiştirebilir.

TFRS 14 md 10, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin muhasebe politikalarına “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı” 11 inci paragrafının<sup>2</sup>

<sup>2</sup> TMS 8 md 10: İşlemler, olaylar ve koşullarla ilgili belirli bir TMS/TFRS bulunmuyorsa, İşletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulaması ile ilgili olarak alacağı kararlarda sonuca ilişkin bilgilerin;

uygulanmasından işletmeleri muaf tutmaktadır. TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında TFRS 14' ü uygulamayı seçen bir işletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin önceki GKGMİ uyarınca belirlediği muhasebe politikalarını uygulamaya devam etmek için TMS 8'in 11 inci paragrafına yönelik muafiyeti uygular (TFRS 14 md B4).

Başka bir ifadeyle işletme, benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer TMS/TFRS'lerin getirdiği hükümleri ve varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve de açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını gözardı ederek söz konusu bakiyeleri TFRS 14 uyarınca mali tablolarına yansıtır. Ancak bu standartta belirtilen ve bir sonraki başlık altında ayrıntılı olarak verilen sunum değişikliklerini yapmış olmak şartı aranmaktadır.

Bahsedilen bu muhasebe politikaları, örneğin aşağıdaki uygulamaları içerebilir (TFRS 14 md B4):

(a) İşletmenin kabul edilebilir maliyetlerini (diğer bir ifadeyle düzenlenen tarifeye (veya tarifelerle) geri kazanımının amaçlandığı maliyetlerini) geri kazanım için tarife düzenleyicisinin fiili veya beklenen eylemlerinin sonucu olarak gelecek dönemlerdeki tarifeleri artırma hakkının bulunması durumunda, bir düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyesinin finansal tablolara alınması.

(b) Maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerinin kullanım dışı bırakılması ya da elden çıkarılmasından kaynaklanan ve gelecekteki tarifeler yoluyla geri kazanımı veya iptal edilmesi beklenen kazanç veya kayıplara eşdeğer bir tutarın düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç veya alacak bakiyesi olarak finansal tablolara alınması.

(c) İşletmenin kabul edilebilir maliyetlerinde olması gerekenin üzerinde gerçekleşen geri kazanımı (diğer bir ifadeyle, tarifeyi düzenleyen otorite tarafından belirlenen geri kazanılabilir tutarı aşan kısmı) iptal etmek için tarife düzenleyicisinin fiili veya beklenen eylemlerinin sonucu olarak gelecek dönemlerdeki tarifeleri düşürmesinin zorunlu olması durumunda, bir düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyesinin finansal tablolara alınması.

(d) Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin iskonto edilmeyerek ölçülmesi veya tarife düzenleyicisi tarafından belirlenen faiz veya iskonto oranı kullanılmak suretiyle iskonto edilerek ölçülmesi.

---

(a) finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun,

(b) güvenilir,

(i) işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren,

(ii) işlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik özünü de yansıtan,

(iii) tarafsız,

(iv) ihtiyatlı,

(v) tüm önemli yönlerden, eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış, nitelikte olmasını sağlamalıdır.

TMS 8 md 11: İşletme yönetimi, 10 uncu maddede belirtilen kararın uygulanmasında; sırasıyla aşağıdaki konuyla ilgili kaynakların uygulanabilirliğini dikkate almalıdır:

(a) Benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer TMS/TFRS'lerin getirdiği hükümleri ve

(b) Varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve de açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını.

TMS 8 md 12. Paragraf 10'a dayanarak karar verilirken, İşletme Yönetimi, Paragraf 11'de sıralanan kaynaklarla çelişmedikleri sürece, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını, ve muhasebe standardı geliştirmek için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart koyucu organların en son standartlarını da göz önüne alabilir.

Standardın B5. maddesinde aşağıdakiler, tarife düzenleyicisinin tarife belirleme kararlarında dikkate alabileceği ve bu nedenle işletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri içinde finansal tablolara alabileceği maliyet türlerine örnek olarak verilebilir:

- (i) Miktar veya satın alma fiyatındaki değişkenlikler,
- (ii) Onaylanmış "yeşil enerji" girişimleri kapsamında katlanılan maliyetler (TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'a göre maddi duran varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilen tutarları aşan kısım),
- (iii) Tarife düzenlemesi amaçları bakımından yatırım maliyeti olarak dikkate alınan (ancak TMS 16'ya göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dâhil edilmesine izin verilmeyen) doğrudan ilişkilendirilemeyen genel üretim giderleri,
- (iv) Bir projenin iptal edilmesinden kaynaklanan maliyetler,
- (v) Fırtına tahribatının yol açtığı maliyetler ve
- (vi) Faiz kabul edilen tutarlar (borçlanmaların yanı sıra, inşa sırasında kullanılan fonlar için izin verilen ve işletmeye özkaynak üzerinden getiri sağlayan tutarlar da dâhil).

#### 4. SUNUM

Bu standart gereğince finansal tablolardaki sunum şartları, standartta "sunum" başlığı altında (md 18-26) yer bulmuştur. Madde 18-19' a göre, bu standart uygulandığında, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı" ve diğer standartlara göre finansal tablolarda yer verilmesi gerekli tüm kalemlere ilave olarak düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri, finansal durum tablosuna yansıtılır.

Standardın 20. maddesine göre, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal durum tablosunda,

- (a) Tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyeleri toplamı ve
- (b) Tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyeleri toplamı şeklinde ayrı kalemler olarak sunulması gerektiğini belirtmektedir.

Ancak, işletmenin dönen ve duran varlıkları ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini finansal durum tablosunda ayrı sınıflar halinde sunması durumunda, işletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin toplamını kısa vadeli veya uzun vadeli olarak sınıflandırmaz. Bunun yerine, 20 nci paragrafta göre ayrı bir şekilde sunulması gereken kalemler, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin sunumundan önce çekilmiş ara toplamlar kullanılmak suretiyle diğer Standartlara göre sunulan varlık ve yükümlülüklerden ayrıştırılır (md 21).

Md 22' ye göre ise işletme, diğer kapsamlı gelire yansıtılan kalemlerle ilgili tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde raporlama döneminde meydana gelen net değişimi, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir bölümünde sunar. Söz konusu net değişimler için, diğer Standartlara göre;

(a) Sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve

(b) Belirli koşullar karşılandığında sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar, ayrımıyla ayrı finansal tablo kalemleri kullanılır.

Madde 23' e göre, işletme kâr veya zarara yansıtılmayan değişimler dışında (edinilen tutarlar gibi) tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde raporlama döneminde meydana gelen net değişimin kalan kısmını kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun kâr veya zarar bölümünde ya da ayrı kâr veya zarar tablosunda ayrı bir kalem olarak sunar. Söz konusu ayrı sunulan kalem, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki net değişimlerden önce çekilmiş ara toplamlar kullanılmak suretiyle diğer standartlara göre sunulan gelir ve giderlerden ayrıştırılır.

Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini tablolarına yansıtılmış olmanın sonucu olan ertelenmiş vergi varlığını (yükümlülüğünü) ve bunlarda meydana gelen değişimleri TMS12 Gelir Vergileri' ne göre hesaplanan tutarın içine değil de düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleriyle sunar. Ayrıca, kâr-zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosunda TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardına göre sunulan hisse başına kazançtan ayrı olarak düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin de dahil edildiği bir hisse başına kazanç tutarı sunulur.

Belirtilen bu sunum koşulları aşağıda örneklendirilmiştir.

**Tablo 1: Sunum Koşullarının Finansal Durum/ Kâr-Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablolarında Gösterilmesi**

FİNANSAL DURUM TABLOSU	
Dönen varlıklar	XXX
Duran varlıklar	<u>XXX</u>
Toplam varlıklar	XXX
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların borç bakiyesi	XXX
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların borç bakiyesiyle ilgili ertelenmiş vergi varlığı	<u>XXX</u>
Toplam varlıklar ve düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların borç bakiyesi	<u>XXX</u>

KÂR-ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU	
Hasılat	XXX
Satışların maliyeti	<u>(XXX)</u>
Brüt kâr/zarar	XXX
Diğer gelirler	XXX



Pazarlama satış ve dağıtım giderleri	(XXX)
Genel yönetim giderleri	(XXX)
Diğer giderler	(XXX)
Finansman giderleri	(XXX)
Vergi öncesi kâr	XXX
Vergi	(XXX)
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin net değişiminden önceki kâr	XXX
Kâr/ zararlar ilgili düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin net değişimi	XXX
Kâr/ zararlar ilgili düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi (net)	(XXX)
Kâr ve düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin net değişimi	XXX

Kaynak: (Deloitte IFRS in Focus: 2014: 4,5)

## 5. AÇIKLAMA

Standardın açıklama kısmında bu standardı uygulamayı seçen bir işletmenin finansal tablolarda açıklayacağı bilgiler ele alınmıştır. Standardın 27. maddesine göre de bu standardı uygulayan bir işletmenin tarife düzenlemesinin yapısını ve tarife düzenlemesiyle ilişkili riskleri ve bu tarife düzenlemesinin işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına etkilerini finansal tablolarında açıklaması gerekmektedir. Bu açıklamalara ya doğrudan dipnotlarda yer verilmesi ya da finansal tablolarla aynı anda ulaşılabilen diğer bazı beyanlarda (yönetim beyanı veya risk raporu gibi) çapraz referans şeklinde yer alması gerekir. Aksi durumda finansal tabloların eksik düzenlendiği kanaatine varılır.

Finansal tablo kullanıcılarının, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinin yapısını ve bu faaliyetlerle ilişkili riskleri değerlendirebilmesine yardımcı olması amacıyla işletme, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinin her bir türü için aşağıdakileri açıklar (md 30/33/34):

(a) Tarife düzenlemesine tabi faaliyetin yapısı ve kapsamı ile tarife belirleme sürecinin yapısı hakkında özet bilgi,

(b) Tarife düzenleyicisinin (ya da düzenleyicilerinin) kimliği. Tarife düzenleyicisinin ilişkili taraf olması durumunda işletme, nasıl ilişkili olduğuna dair bilgileri de dâhil ederek, bu hususu,

- (c) Risk ve belirsizliklerin, düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyesinin her bir sınıfının gelecekte geri kazanılmasını veya düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyesinin her bir sınıfının gelecekte iptal edilmesini nasıl etkilediği,
- (d) Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin her bir sınıfına ilişkin olarak başka bir format daha uygun olmadığı sürece bir tabloda, dönem başındaki ve sonundaki defter değerinin mutabakatı,
- (e) Her bir düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi sınıfına uygulanabilen ve paranın zaman değerini yansıtmak amacıyla kullanılan getiri oranı veya iskonto oranı,
- (f) İşletmenin, düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyelerinin her bir sınıfının defter değerini geri kazanmayı (veya itfa etmeyi) beklediği veya düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyesinin her bir sınıfını iptal etmeyi beklediği geri kalan dönemler.
- (g) Tarife düzenlemesinin, işletmenin gelir vergisi giderinin (gelirinin) tutarını ve zamanlamasını etkilemesi durumunda işletme, tarife düzenlemesinin finansal tablolara yansıtılan cari ve ertelenmiş vergi tutarları üzerindeki etkisini de açıklar.

## 6. DİĞER STANDARTLARLA İLİŞKİSİ

TFRS 14' ün diğer standartlarla ilişkisi standart metninde B7-B28. maddelerde açıklanmaktadır. Bu ilişkiler, aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 2: TFRS 14' ün Diğer Standartlarla İlişkisi**

STANDART	AÇIKLAMA
TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	İşletme, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olaylar bakımından TMS 10' u uygular.
TMS 12 Gelir Vergileri	İşletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleriyle ilgili ertelenmiş vergi varlığını (yükümlülüğü) TMS 12' ye göre hesaplanmış ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü) toplamına dahil edemez. Benzer şekilde yukarıda bahsedilen ertelenmiş vergi varlığında (yükümlülüğünde) meydana gelen değişimleri de TMS 12' ye göre "kâr-zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu" nda sunulan vergi gideri (geliri) kalemlerine dahil edemez. Ya düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini ve bu bakiyelerdeki değişimleri, bu bakiyeler (ve değişimler) için sunulan kalemlerle birlikte ya da bu kalemlerin yanında ayrı bir kalem olarak sunmalıdır.

---

TMS 33 Hisse Başına Kazanç	Bu Standardı uygulayan bir işletme, TMS 33'e göre sunulan her bir pay başına kazanç tutarı için, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen net değişimlerin dâhil edilmemesi dışında aynı şekilde hesaplanan ilave adi ve seyreltilmiş pay başına kazançları sunar.
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri içeren bir nakit yaratan birime (NYB) ilişkin değer düşüklüğü testi yapılmasını zorunlu kılabılır. İşletme, değer düşüklüğü testi açısından finansal tablolara alınan herhangi bir düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin NYB'nin defter değerine dâhil edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere TMS 36' ın "Geri kazanılabilir tutar ve nakit yaratan birimin defter değeri" başlığı altındaki konuyla ilgili hükümleri (74-79) uygular.
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	İşletme, başka bir işletmeyi edindiğinde, konsolide finansal tablolarında, edinilen işletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin birleşme tarihinde finansal tablolara alınmasında ve ölçümünde 11-12 nci maddelere göre oluşturduğu kendi muhasebe politikalarını uygular. Edinilen işletmenin kendi finansal tablolarına alıp almadığına bakılmaksızın, edinilen işletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri, edinilen işletmenin politikalarına göre edinen işletmenin konsolide finansal tablolarına alınır.
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5' in ölçüm hükümleri finansal tablolara alınan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine uygulanmaz. TFRS 5'in 33 üncü maddesi, durdurulan faaliyetler için "kâr-zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu" nda tek bir tutarın sunulmasını zorunlu kılar. Bu Standardı uygulamayı seçen bir işletme, durdurulan faaliyet sunması durumunda, durdurulan faaliyet kapsamındaki tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinden kaynaklanan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen değişimi ya kâr veya zararlar ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen değişimler için sunulan kalemlerin içinde ya da ilgili kalemlerin yanında ayrı bir kalem olarak sunar. Benzer şekilde işletme, elden çıkarılacak varlık grubu sunması durumunda, elden çıkarılacak varlık grubunun parçası olan düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç

---

---

		ve alacak bakiyelerinin toplamını ya düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç ve alacak bakiyeleri için sunulan kalemlerin içinde ya da diğer düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç ve alacak bakiyelerinin yanında ayrı bir kalem olarak sunar.
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar		TFRS 10'un 19 uncu maddesi "ana ortaklığın konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanmasını" zorunlu kılar. Dolayısıyla, bir ana ortaklığın bu standarda göre düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini konsolide finansal tablolarına alması durumunda, bu ana ortaklık tüm bağlı ortaklıklarından kaynaklanan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine aynı muhasebe politikalarını uygular. Bu hüküm, bağlı ortaklıkların söz konusu bakiyeleri kendi finansal tablolarına alıp almadığına bakılmaksızın uygulanır.
TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar		TMS 28'in 35-36 ncı maddeleri, özkaynak yöntemi uygulanırken "işletmenin finansal tabloları benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için yeknesak muhasebe politikaları benimsenerek hazırlanmasını" zorunlu kılar. Dolayısıyla özkaynak yöntemi uygulanırken, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin iştirakin veya iş ortaklığının muhasebe politikalarının yatırım yapan işletmeninkilerle uyumlu hale getirilmesi için düzeltmeler yapılır.
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar		TFRS 12'nin 12(e) maddesi, raporlayan işletme açısından önemlilik kriterini sağlayan kontrol gücü olmayan payların bulunduğu her bir bağlı ortaklık için, raporlama dönemi içinde bağlı ortaklığın kontrol gücü olmayan paylarına ayrılan kâr veya zarar tutarının açıklanmasını zorunlu kılar. Bu standarda göre düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolarına alan bir işletme, TFRS 12'nin 12(e) maddesi uyarınca açıklanması zorunlu kılınan tutarlara dâhil edilen düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki net değişimi açıklar.

---

## 7. ÖRNEK

Sunum başlığı altında belirtildiği gibi TFRS 14 standardının 18-26. maddeleri, düzenlemeye dayalı ertelenmiş borç ve alacak bakiyelerini, ilgili vergi varlığını (borcunu) ve bu hesaplardaki net değişimi sırasıyla “finansal durum tablosu” ve “kâr-zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu” nda göstermek zorundadır. Ara toplamlar, düzenlemeye dayalı ertelenmiş bakiyelerden önce sunulur. Ayrıca standart metninde belirtildiği gibi düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerindeki net değişimi de içeren toplam tutar üzerinden hisse başına kazanç hesaplanarak ayrıyeten sunulmalıdır.

Aşağıdaki örnekte (IFRS 14 Illustrative examples-17a’ dan uyarlanmıştır), bahsedilen bu sunum gerekliliklerine yer verilmiştir. Genel olarak tüm standartlar ya da TFRS 14’ ün tüm yönlerini yansıtmamaktadır. Örnekte, tamamına sahip olunan iştirakte gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili, düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyeleri ele alınmıştır. Yani, kontrol gücü olmayan paylardaki ertelenmiş hesap bakiyeleri hesaba katılmamıştır.

31.12.2016 TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU (000 TL)		
	Cari Dönem 31.12.2016	Önceki dönem 31.12.2015
<b>V A R L I K L A R</b>		
<b>Dönen Varlıklar</b>		
Nakit ve Benzerleri	212.160	220.570,00
Finansal Yatırımlar		
Ticari Alacaklar	91.600	110.800
Diğer Alacaklar		
Stoklar	135.230	132.500
Peşin Ödenmiş Giderler		
Cari Dönem Vergisiyle ilgili varlıklar		
Diğer dönen varlıklar	25.650	12.540
<b>ARA TOPLAM</b>	<b>464.640</b>	<b>476.410</b>
<b>Duran Varlıklar</b>		
Ticari Alacaklar		
Diğer Alacaklar		
Finansal yatırımlar	100.150	110.770
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen yatırımlar	129.790	146.460
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		
Maddi Duran varlıklar	350.700	360.020
Maddi Olmayan duran varlıklar	308.270	318.670
-şerefiye	80.800	91.200
-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	227.470	227.470
Peşin ödenmiş giderler		
Ertelenmiş Vergi Varlığı		
Diğer Duran Varlıklar		
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>	<b>888.910</b>	<b>935.920</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.353.550</b>	<b>1.412.330</b>
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların borç bakiyesi ve ilgili ertelenmiş vergi varlığı	112.950	111.870
Toplam varlıklar ve düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların borç bakiyesi	1.466.500	1.524.200

2016 2015

Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların borç bakiyesi	100.240	102.330
İlgili ertelenmiş vergi varlığı	12.710	9.540
	112.950	111.870

	<b>Cari Dönem 31.12.2016</b>	<b>Önceki dönem 31.12.2015</b>
<b>KAYNAKLAR</b>		
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>		
Kısa Vadeli Borçlanmalar	80.000	200.000
Uzun Vadeli borçlanmaların Kısa vadeli kısımları	10.000	20.000
Diğer Finansal yükümlülükler		
Ticari Borçlar	87.140	111.150
Diğer Borçlar		
Ertelenmiş Gelirler		
Dönem karı vergi yükümlülüğü	35.000	42.000
Kısa vadeli karşılıklar	5.000	4.800
Diğer Kısa vadeli yükümlülükler		
<b>TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>217.140</b>	<b>377.950</b>
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>		
Uzun Vadeli Borçlanmalar	120.000	160.000
Diğer Finansal yükümlülükler		
Ticari Borçlar		
Diğer Alacaklar		
Ertelenmiş Gelirler		
Uzun vadeli karşılıklar	28.850	52.240
Cari dönem Vergisiyle ilgili Borçlar		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	28.800	26.040
Diğer Uzun vadeli yükümlülükler		
<b>TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>177.650</b>	<b>238.280</b>
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>		
Ödenmiş sermaye	650.000	600.000
Kar Yedekleri	243.500	164.500
Diğer özkaynak kalemleri	10.200	21.200
Geçmiş yıllar karları/zararları		
Dönem Net Karı/zararı		
<b>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</b>	70.050	45.800
<b>TOPLAM ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>973.750</b>	<b>831.500</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.368.540</b>	<b>1.447.730</b>
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların alacak bakiyesi	97.960	76.470
Toplam kaynaklar ve düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların alacak bakiyesi	1.466.500	1.524.200

<b>01.01.2016 - 31.12.2016 DÖNEMİ KÂR-ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU (000 TL)</b>		
	CARI DÖNEM 01.01.2016 - 31.12.2016	ÖNCEKİ DÖNEM 01.01.2015 - 31.12.2015
<b>KÂR VEYA ZARAR KISMI</b>		
Hasılat	390.000	358.784
Satışların Maliyeti (-)	-237.062	-230.000
<b>BRÜT KÂR/ZARAR</b>	<b>152.938</b>	<b>128.784</b>
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	44.247	16.220
Genel Yönetim Giderleri (-)	-20.000	-31.500
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-9.000	-13.700
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-2.100	-1.200
<b>ESAS FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>		
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler		
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar/Zararlarından Paylar	35.100	15.100
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>		
Finansman giderleri (-)	-8.000	-7.500
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>	<b>193.185</b>	<b>106.204</b>
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	-43.587	-44.320
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>	<b>149.598</b>	<b>61.884</b>
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin ve ilgili ertelenmiş verginin kazanç ya da kayıpları (net)	-27.550	3.193
<b>Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin net tutarını içeren kâr</b>	<b>122.048</b>	<b>65.077</b>
Kâr/ zararda sınıflanmayan diğer kapsamlı gelirler	<b>-798</b>	<b>423</b>
-Tanımlanmış emeklilik fayda planları	-7.938	-3.784
-Diğer kapsamlı gelirle ilgili Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyeleri (net)	7.140	4.207
Diğer kapsamlı gelirler		
<b>Toplam kapsamlı gelirler</b>	<b>121.250</b>	<b>65.500</b>
<b>Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin net tutarını içeren kârın dağıtım</b>		
Ana ortaklık payları	97.798	51.977
Kontrol gücü olmayan paylar	24.250	13.100
	122.048	65.077
<b>Toplam kapsamlı gelirin dağıtım</b>		
Ana ortaklık payları	97.000	52.400
Kontrol gücü olmayan paylar	24.250	13.100
	121.250	65.500
<b>Hisse başına kazanç</b>		
Sulandırılmış	0,61	0,35
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyeleri net tutarının sulandırılmış hali	0,46	0,30

TFRS 14' ün açıklama hükümleri gereği, tarife düzenlemesi faaliyetlerle ilgili bilgiler ve de düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin dönem sonu ve başındaki tutarları açıklanmalıdır. Bu örnekte de elektrik ve gaz tarifesiyle ilgili bilgiler aşağıdaki tabloda açıklanmıştır. Tekrar belirtmek gerekir ki bu örnek tablo standardın tüm yönlerini yansıtmamaktadır.

<b>DÜZENLEMeye DAYALI ERTELENMİŞ HESAP BAKİYELERİ (000 TL)</b>				
		<b>2015 yılında hesap 2015 bakiyelerindeki artış</b>	<b>2015 yılında hesap bakiyelerindeki azalış</b>	<b>2016</b>
<b>Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların borç bakiyeleri</b>				
Elektrik dağıtım				
Kurulum maliyetleri	18.720	5.440	-80	24.080
Fırtına zararı	64.410		-12.060	52.350
Diğer düzenlenmiş hesaplar	6.270	2.320	-950	7.640
Gaz dağıtım				
Emeklilik maaşları	5.130	10.120	-2.980	12.270
Gaz maliyet sapmaları	7.800		-3.900	3.900
	<b>102.330</b>	<b>17.880</b>	<b>-19.970</b>	<b>100.240</b>
<b>Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesapların alacak bakiyeleri</b>				
Elektrik dağıtım				
Arazi devri		19.000		19.000
Gelir vergisi	6.360	3.207	-1.093	8.474
Gaz dağıtım				
Gaz maliyet sapmaları	600	4.000	-200	4.400
Gelir vergisi	3.180	1.603	-547	4.236
Devreden çıkarma maliyetleri	66.330	-2.030	-2.450	61.850
	<b>76.470</b>	<b>25.780</b>	<b>-4.290</b>	<b>97.960</b>

Yukarıdaki tabloda kurulum maliyetleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının izin vermediği maliyetleri içerir. Diğer düzenlenmiş hesaplar ise tek başına önemli tutarda sayılmayan düzenlemeye dayalı ertelenmiş borç bakiyelerini içerir.

Emeklilik maaşlarının düzenlemeye dayalı hesap bakiyesinin net tutarı (12.270-5.130) olan 7.140, tanımlanmış emeklilik fayda planlarının hesaplanmasıyla ilgilidir.

Şirketin düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı bu tabloda görülen gelir vergisi satırlarının toplamıyla bulunmuştur ve finansal durum tablosunda toplam düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap borç bakiyesinin içinde gösterilmektedir. Buna göre, ertelenmiş vergi varlığı, 2015 yılı için 12.710 (6.360+3.180), 2016 yılı için 9.540 (8.474+4.236)' dır.

Kâr-zarar ve ertelenmiş vergi varlığındaki değişimle ilgili düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin kalanındaki net değişiminin toplam tutarı; düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyelerinin net değişimini 30.720 (2015: 9.127) ve ilgili vergi varlığındaki değişimi 3.170 (2015: 12.320) kapsar.

Cari yıldaki vergi varlığındaki değişim şu şekilde hesaplanmıştır:

Elektrik dağıtımındaki ertelenmiş gelir vergisi	8.474	(2016)
(6.360)		(2015)
Gaz dağıtımındaki ertelenmiş gelir vergisi	4.236	(2016)
(3.180)		(2015)
3.170		



Düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyesinin kalanındaki net değişim ise şu şekilde hesaplanmıştır:

Düzenlemeye dayalı ertelenmiş borç bakiyesindeki azalış (102.330)	100.240	
		2.090 (A)
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş borç bakiyesinde yer alan emeklilik maaşlarındaki artış (5.130)	12.270	
		7.140 (B)
Düzenlemeye dayalı ertelenmiş alacak bakiyesindeki artış (76.470)	97.960	
21.490 (C)		
Kâr veya zararda sunulan net düzenlemeye dayalı ertelenmiş hesap bakiyesi	A+B+C=	30.720

## 8. SONUÇ

29 Temmuz 2015 tarihli ve 29429 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardı, 31.12.2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanabilecektir. Bu standart, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin bilançoda ve bu bakiyelerdeki net değişimin kâr-zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda diğer unsurlardan ayrı olarak gösterilmesini gerektirir. Eğer bir şirket, bu standardı uygulamayı seçerse tüm tarifeye tabi faaliyetlerinden doğan düzenlemeye dayalı hesap bakiyelerinin gerekliliklerini uygulamak durumundadır.

Bu çalışmada TFRS 14 irdelenmiş; standardın sunum gereklilikleri örnek tablolarla açıklanmaya çalışılmıştır. Standardın erken uygulamasına izin verilmekle birlikte henüz uygulayan bir işletmeye rastlanmamıştır. Tarife düzenlemesine tabi faaliyet yürüten işletmeler 2016 yılı mali tablolarına bu standardı uyguladığında, bu standart daha kapsamlı bir şekilde o işletmeler üzerinden ele alınarak çeşitli çalışmalar yapılabilir.

## 9. KAYNAKÇA

TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standart Metni, Kamu Gözetim Kurumu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Seti

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standart Metni, Kamu Gözetim Kurumu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Seti

IFRS Project Summary and Feedback Statement, IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts, January 2014, [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), Erişim tarihi: Kasım 2015.

IFRS Exposure Draft, IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts, Comments to be received by 4 September 2013, ED/2013/5, April 2013, <http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Comment-Letters-on-IFRS-Standard-Setting/SiteAssets/Pages/IASB---ED-2013--Regulatory-Deferral-Accounts/ED-2013-05%20Regulatory%20Deferral%20Accounts.pdf>, Erişim tarihi: Aralık 2015.

Deloitte FASB Accounting Standards Codification: IFRS 14 Overview, <http://www.iasplus.com/en-us/standards/international/ifrs-en-us/ifrs14> Erişim tarihi: Aralık 2015.

Applying IFRS for IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts Guide, November 2014 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_for\\_IFRS\\_14\\_Regulatory\\_Deferral\\_Accounts/\\$File/Apply-RegDefAcc-Nov2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_for_IFRS_14_Regulatory_Deferral_Accounts/$File/Apply-RegDefAcc-Nov2014.pdf), Erişim Tarihi: Ekim 2015.

First Impressions: IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts Guide, March 2014, <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First-Impressions/Documents/First-Impressions-O-201403-Regulatory-deferral-accounts.pdf> Erişim Tarihi: Kasım 2015.

Deloitte IFRS in Focus- IASB Publishes IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts, January 2014, <http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2014/ifrs-14>, Erişim Tarihi: Ocak 2016.

IFRS Taxonomy 2014- Illustrative Examples, IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts Illustrative Examples- 17a, [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), Erişim tarihi: Kasım 2015.