

**TARİFEYE BAĞLI OLARAK FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERDE  
TFRS-14 BAĞLAMINDA AKTİFLEŞTİRİLEN GİDERLERİN RAPORLANMASI**

**Nuran CÖMERT**

Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü

[nurancomert@gmail.com](mailto:nurancomert@gmail.com)

**Hasan ÖZÇELİK**

Marmara Üniversitesi SBE Muhasebe Doktora Programı Öğrencisi

[hasan.ozcelik@iETT.gov.tr](mailto:hasan.ozcelik@iETT.gov.tr)

**Özet**

**Amaç**

Bu çalışmada tarifeye bağlı faaliyet gösteren ve elektrik nakli (iletimi) yapan bir işletmede aktifleştirilen giderlerden doğan erteleme hesaplarının finansal raporlarda nasıl raporlanacağı konusu ele alınmıştır.

**Yöntem**

Bu çalışmada tarifeye bağlı işletmelerde aktifleştirilmiş giderlerin nasıl raporlanacağı TFRS-14: Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının hükümleri çerçevesinde, normatif bir yaklaşımla ele alınmıştır.

**Bulgular**

Sonuçta gelecek yılların tarife bedelini etkileyecek işlemlerin oluştuğu dönemin finansal raporlarında, asli hesaplardan ayrıca ve özel olarak raporlanması gerekmektedir. Aksi takdirde finansal rapor kullanıcıları eksik bilgilendirilmiş olacaktır. Fkat aktifleştirilmiş her giderin erteleme hesabı kullanılmasını gerektirmediğine dikkat edilmelidir.

**Anahtar Kelimeler:** IFRS/TFRS-14, Erteleme Hesapları, Tarifeye Bağlı İşletmeler, Aktifleştirme

**REPORTING OF CAPITALISED EXPENSES IN THE CONTEXT OF TFRS-14 IN REGULATORY BASED  
COMPANIES**

**Abstract**

**Aim**

In this study, the issue of how to report the deferred accounts arising from the capitalised expenses in a business operating in an electricity transmission business is discussed.

**Method**

In this study, how to report the capitalized expenditure in schedules is addressed in a normative approach, within the framework of TFRS-14: Standard of Deferred Accounts.

**Findings**

As a result, the financial reports of the period in which the transactions affecting the future tariffs have to be separately reported from the main accounts. Otherwise, the financial report users will be informed incompletely.

**Key Words:** IFRS/TFRS-14, Deferred Accounts, Regulatory Based Company, Capitalisation

## Giriş

Günümüz ekonomilerinde yasal otoriteler bazı hizmetlerin halka sunumunda değişkenlikleri önlemek, müşteriye ve hizmet sunan işletmeyi korumak amaçlarına dönük olarak müşteriye sunulan hizmetlerde alınacak hizmet bedelini belli tarifelere bağlama yöntemini tercih edebilmektedirler. Bu uygulamanın en çok görüldüğü alanlar elektrik üretim ve dağıtım hizmetleri, doğalgaz üretim ve dağıtım hizmetleri, haberleşme ve ulaşım hizmetleri alanlarıdır.

Yukarıdaki türden işletmeler yasal otoritelerle yaptıkları sözleşmeler gereği, belli mal ve hizmetleri düzenleyici otoritenin belirlediği yöntem ve fiyatlarla müşteriye mal ve hizmet sunmaktadırlar. Sözleşmeler çerçevesinde zaman zaman tarifeler düşürülebilir, artırabilir, müşterinin zararını karşılayabilir veya tarife değişikliklerinden doğan farklar müşteriye fatura edilmek suretiyle telafi edilebilir. Sözü edilen değişiklikler hizmet sunan işletmenin finansal tablolarında değişikliğe neden olacağı ve bu değişikliğin finansal tablo kullanıcılarına sunulması gereği açıktır. Bu durum TFRS-14: Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının ana konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada tarifeye bağlı faaliyet gösteren işletmelerin sözü edilen türden değişikliklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında TFRS-14 kapsamında yapılması gerekenler ele alınmıştır.

Konu ile ilgili Türkiye’de yapılan çalışmalar sadece 1 tanedir<sup>1</sup>. Bu yönüyle çalışmanın Türkiye muhasebe literatüründe bir boşluğu doldurmaya anlamlı düzeyde katkı yapacağı söylenebilir.

### 1. Tarifeye Bağlı İşletmelerde Özellik Gösteren İşlemler Ve Özellikleri

Tarifeye bağlı işletmeler yasal otorite ile anlaştığı bir yöntem ve fiyat üzerinden mal veya hizmet sunarlar. Müşteriye sunulan tarife fiyatı, genel olarak işletmenin üretim ve faaliyet giderlerinin üzerine belli bir kar marjının eklenmesi yöntemiyle belirlenmektedir.

Tarifeye bağlı işletmelerin mal veya hizmetin üretim maliyeti veya işletmenin faaliyet giderleri yapısında oluşabilecek değişiklikler bu işletmenin bağlı olduğu tarifenin de değişmesi sonucunu doğurur. Çoğunlukla bu değişikliklerin, olduğu zaman ile (gelir veya gider olarak) tarifenin değiştirilmesi yoluyla telafi edileceği zaman arasında fark vardır.

Bu farkın hesap dönemlerini aşması durumunda (genellikle bu türden değişiklikler takibeden hesap döneminde dikkate alınacağı için) farkın olduğu dönem ile tarife değişikliğinin olduğu dönemin finansal tablolarında özel olarak raporlanması ve finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekir. Bu noktada farklılığın olduğu dönem finansal durum tablosunda “erteleme hesapları” adı altında finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gereği ortaya çıkar. “Eğer bir şirket, bu standardı uygulamayı seçerse tüm tarifeye tabi faaliyetlerinden doğan düzenlemeye dayalı hesap bakiyelerinin gerekliliklerini uygulamak durumundadır.” Ateş (2016, 17)

Çünkü “düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri genellikle, gelir veya gider kalemlerinin tarife düzenlemesi amaçları bakımından finansal tablolara alınması ile bu kalemlerin finansal raporlama amaçları bakımından finansal tablolara alınması arasındaki zamanlama farklılıklarını yansıtır” (TFRS-14, paragraf B6). Aksi takdirde işletmenin finansal durumunun ve performansının yanlış değerlendirilmesi riski oluşacaktır.

“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 TFRS-14 (paragraf B5). Bunlar;

- (i) Miktar veya satın alma fiyatındaki değişkenlikler,
- (ii) Onaylanmış "yeşil enerji" girişimleri kapsamında katlanılan maliyetler
- (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,

<sup>1</sup> Bakınız: Ateş, B., (2016), TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının İrdelenmesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, sayı:14, sayfa:148-165,

(v) Fırtına tahribatının yol açtığı maliyetler

(vi) Faiz kabul edilen tutarlar

Öte yandan aşağıda örnekleri verilen türden değişiklikler “bir tür muhasebe politikası değişikliği olarak kabul edildiği için” erteleme hesapları” adı altında raporlamayı gerekli kılabilir TFRS-14 (paragraf B4). Bunlar;

- (a) İşletmenin kabul edilebilir maliyetlerini (diğer bir ifadeyle düzenlenen tarifeye geri kazanımının amaçlandığı maliyetlerini) geri kazanmak 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.

### 1.1. Erteleme Hesaplarının Kullanımının Söz Konusu Olduğu Durumlar

TFRS-14’ün ilgili düzenlemelerine göre bir işletmenin erteleme hesaplarını kullanması belli koşulların varlığı halinde mümkün olmaktadır. Tarifeye bağlı faaliyet gösteren her işletme erteleme hesaplarını kullanmak durumunda kalmaz. Kullanmak durumunda kalabilmesi için aşağıdaki koşulların varlığı aranır TFRS-14 (paragraf 5). Bunlar;

- (a) Tarife düzenlemesine tabi faaliyetler yürütmesi,
- (b) Önceki GKGMİ’ye göre finansal tablolarına düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi olarak nitelendirilen tutarları yansıtmış olması.

Bu durum ancak TFRS’ye ilk geçişte ve önceki finansal raporlama çerçevesinin erteleme hesaplarının kullanımına izin vermesi ve işletme tarafından kullanılmış olması durumunda söz konusu olabilecek bir durumdur.

### 1.2. Tarifeye Bağlı İşletmelerde Özellik Gösteren İşlemlerin Genel Nitelikleri

TFRS-14’e göre yukarıdaki türden işlemlerin erteleme hesapları adı altında ele alınabilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gereklidir TFRS-14 (EK-A ve paragraf B3). Bunlar;

1. 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.

Bazı gider (gelir) kalemleri, örneğin bunlara ilişkin tutarların tarife düzenleyicisi tarafından kabul edilmesinin beklenmemesi veya tarife düzenlemesi kapsamında olmaması nedeniyle, düzenlenen tarife (tarifeler) dışında olabilirler. Dolayısıyla bu tür bir kalem, başka bir Standart bu kalemin bir varlığın veya yükümlülüğün defter değerine dâhil edilmesini zorunlu kılmadıkça veya buna izin vermedikçe, gerçekleştiğinde gelir veya gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

2. Tarife düzenlemesinin işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerinde etkisi olmalıdır.

### 1.3. Tarifeye Bağlı İşletmelerde Özellik Gösteren İşlemlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi

Yukarıda verilen işlemler aynı zamanda işletmenin vergi yükünü de etkileyebilir. Bu bağlamda erteleme hesaplarının kullanılmasını doğurabilecek işlemler için ayrıca “ertelenmiş vergi” hesaplaması da yapılması gereği karşımıza çıkar. Çünkü TFRS-14 (paragraf B9-10);

TMS 12 bazı sınırlı istisnalar dışında tüm geçici farklar için finansal tablolara ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı (belirli şartlara bağlı olarak) yansıtılmasını zorunlu kılar. Tarife düzenlemesine tabi işletme, finansal tablolara alınacak gelir vergisi tutarını belirlemek için tarife düzenlemesine tabi faaliyetleri dâhil tüm faaliyetlerine TMS 12’yi uygular.

Bazı tarife düzenleyici planlarda tarife düzenleyicisi, işletmenin gelir vergisi giderinin bir kısmını veya tamamını geri kazanabilmesi için gelecekteki tarifelerini artırmasına izin verir veya bunu zorunlu kılar. Bu tür bir durum, işletmenin, 11-12 nci paragraflara göre oluşturulan muhasebe politikalarına uygun olarak, finansal durum tablosuna gelir vergisiyle ilgili bir düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi yansıtmasına sebep olabilir. Gelir vergisiyle ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin finansal tablolara alınması da, finansal tablolara daha fazla ertelenmiş vergi tutarı yansıtılmasını gerektirecek ilave bir geçici fark oluşturabilir.

## 2. Tarifeye Bağlı İşletmelerde Özellik Gösteren İşlemlerin Raporlanması

Tarifeye bağlı işletmelerde erteleme hesaplarının kullanılmasını gerektiren işlemler finansal tablolarda nasıl sunulacağı (raporlanacağı) konunun bir diğer özelliği yönünü gösterir. Şöyle ki; erteleme hesapları kapsamında giren işlemler (genel anlamda) bir varlık veya yükümlülük değildir. Bu nedenle finansal durum tablosunda diğer tablo kalemleri ile karışmasını önlemek adına özel bir gösterime tabidirler. Her bir finansal tablo türü bazında erteleme doğuran işlemlerin ve hesaplarının raporlanması ayrı ayrı ele alınması uygun olacaktır.

### 2.1. Finansal Durum Tablosunda Erteleme Hesaplarının Sunumu

Tarifeye bağlı işletmelerde erteleme hesaplarının kullanılması koşullarının olduğu durumlarda söz konusu işlemler ve hesaplar Finansal Durum Tablosunda aşağıdaki gibi raporlanır TFRS-14 (paragraf B20-21).

Tarifeye bağlı erteleme hesap bakiyelerinin finansal durum tablosunda,

- (a) Tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyeleri (varlık olarak Erteleme Hesabı) toplamı,
- (b) Tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyeleri (yükümlülük olarak Erteleme Hesabı) toplamı şeklinde ayrı kalemler olarak sunulması gerekir.

TFRS-14’ün yukarıdaki bu hükümlerini biraz daha açmak gerekir. Şöyle ki; ilgili hesapların finansal durum tablosunda raporlanmasında dikkat edilmesi gereken husus bu hesapların diğer finansal durum tablosu kalemleri ile karışmamasına özel dikkat edilmesi gerekir. Bu hesaplar genel anlamda dönen/duran varlık veya Kısa/Uzun Vadeli Yabancı Kaynak olmadığı için finansal durum tablosunda ayrı olarak raporlanmalıdır. Bu amaca dönük olarak söz konusu erteleme hesabı bir “varlık” ise finansal durum tablosunda varlık toplamından önce ara toplam alındıktan sonra erteleme hesaplarına yer verilir sonra varlık toplamı alınacak şekilde raporlanır. Yükümlülük niteliğindeki erteleme hesapları için de aynı yol takip edilmelidir. Konunun anlaşılması için aşağıdaki tablo yardımcı olabilir.

**Tablo 1: Erteleme Varlık Hesaplarının Finansal Durum Tablosunda Sunumu**

DÖNEN VARLIKLAR	XXX
DURAN VARLIKLAR	XXX
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>XXX</b>
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME VARLIK HESABI	XXX
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME VARLIK HESABI ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	XXX
<b>ERTELEME VARLIK HESABI DAHİL VARLIK TOPLAMI</b>	<b>XXX</b>

**Tablo 2: Erteleme Yükümlülük Hesaplarının Finansal Durum Tablosunda Sunumu**

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	XXX
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	XXX
ÖZKAYNAKLAR	XXX
<b>TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>XXX</b>
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME YÜKÜMLÜLÜK HESABI	XXX
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME YÜKÜMLÜLÜK HESABI ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	XXX
<b>ERTELEME YÜKÜMLÜLÜK HESABI DAHİL YÜKÜMLÜLÜK TOPLAMI</b>	<b>XXX</b>

Ayrıca işletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleriyle ilgili ertelenmiş vergi varlığını veya yükümlülüğü TMS-12'ye göre genel hesaplanmış ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü toplamına dahil edilmediğine dikkat edilmelidir.

## 2.2. Finansal Performans Tablosunda Erteleme Hesaplarının Sunumu

Erteleme hesaplarının finansal performans tablosunda sunumu (TFRS-14 hükümleri çerçevesinde) ise aşağıdaki gibi olmalıdır.

**Tablo 3:Erteleme Hesaplarının Finansal Performans Tablosunda Sunumu**

DÖNEM KAR/ZARARI	XXX
-VERGİ	(XXX)
<b>ERTELEME HESAPLARI VE ERTELEME HESAPLARININ ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ ÖNCESİ DÖNEM NET KAR/ZARARI</b>	<b>XXX</b>
GELİR TABLOSU İLE İLGİLİ ERTELEME HESAPLARI	XXX
GELİR TABLOSU İLE İLGİLİ ERTELEME HESAPLARI ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	XXX
<b>ERTELEME HESAPLARI VE ERTELEME HESAPLARININ ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ NET DEĞİŞİMİ</b>	<b>XXX</b>
<b>ERTELEME HESAPLARI VE ERTELEME HESAPLARININ ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ SONRASI DÖNEM NET KAR/ZARARI</b>	<b>XXX</b>

## 2.3. Erteleme Hesaplarına İlişkin Dipnot Açıklamaları

Dipnot açıklamaları finansal tabloların bir parçası olduğu için erteleme hesaplarına ilişkin dipnot açıklamalarının kapsayacağı hususların neler olduğunun ele alınması uygun olacaktır. Bu durum TFRS-14'de aşağıdaki gibi düzenlenmiştir TFRS-14 (paragraf 30).

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:

- Tarife düzenlemesine tabi faaliyetin yapısı ve kapsamı ile tarife belirleme sürecinin yapısı hakkında özet bilgi,
- Tarife düzenleyicisinin (ya da düzenleyicilerinin) kimliği. Tarife düzenleyicisinin ilişkili taraf olması.

- (c) Risk ve belirsizliklerin, düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyesinin her bir sınıfının (diğer bir ifadeyle her bir maliyet veya gelir türünün) gelecekte geri kazanılmasını veya düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyesinin her bir sınıfının gelecekte iptal edilmesini, nasıl etkilediği. Bu tür risk ve belirsizliklere aşağıdaki örnekler verilebilir,
- (i) Talep riski (örneğin, tüketici davranışlarındaki değişiklikler, alternatif tedarik kaynaklarının mevcudiyeti veya rekabet düzeyi),
- (ii) Düzenleme riski (örneğin, bir tarife belirleme başvurusunun teslimi ya da onaylanması veya işletmenin gelecekte beklenen düzenleyici eylemlere yönelik değerlendirmesi) ve
- (iii) Diğer riskler (örneğin, kur ve diğer piyasa riskleri).

Yapılması gereken açıklamalar, doğrudan dipnotlarda sunularak ya da finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolarla aynı şartlarda ve aynı zamanda erişebildiği diğer bazı beyanlara (yönetim beyanı veya risk raporu gibi) çapraz referans verilerek, finansal tablolarda yer alır. Söz konusu açıklamaların finansal tablolarda doğrudan ya da çapraz referansla yer almaması durumunda, finansal tablolar eksik olarak düzenlenmiştir. Ayrıca TFRS-14 (paragraf 35) uyarınca finansal tablolarda yer alan bakiyelerin dönembaşı, dönemiçi hareketleri ve dönemsonu bakiyelerine ilişkin bilgiler de dipnotlarda açıklanmalıdır. TFRS-14, paragraf 35 hükümleri şöyledir:

İşletme, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinin her bir türü için ayrı ayrı olmak üzere düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin her bir sınıfına ilişkin aşağıdaki bilgileri açıklar:

- (a) Başka bir format daha uygun olmadığı sürece bir tabloda, dönem başındaki ve sonundaki defter değerinin mutabakatı. İşletme gerekli ayrıntı düzeyine karar verirken muhakemesini kullanır. Ancak bu mutabakat açıklanırken, aşağıdaki unsurlara yer verilmesi genellikle ihtiyaca uygun bilgi sunulmasını sağlar:
- (i) Cari dönemde düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi olarak finansal durum tablosuna alınmış olan tutarlar.
- (ii) Cari dönemde geri kazanılan (bazen itfa edilen şeklinde de ifade edilebilir) ya da iptal edilen bakiyelerle ilgili olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna (veya tablolarına) yansıtılan tutarlar ve
- (iii) Ayrı olarak tanımlanan, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini etkileyen diğer tutarlar (örneğin; değer düşüklükleri, bir işletme birleşmesinde edinilen veya üstlenilen kalemler, elden çıkarılan kalemler, kurdaki veya iskonto oranlarındaki değişimlerin etkisi).
- (b) Her bir düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi sınıfına uygulanabilen ve paranın zaman değerini yansıtmak amacıyla kullanılan getiri oranı veya iskonto oranı (sıfır oran veya oran aralığı söz konusuysa bunlar da dâhil) ve
- (c) 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.

Erteleme hesaplarının kullanımı aşağıdaki tabloda verilen işlemlerin etkilerinin raporlanmasının istenmesi sonucunda ortaya çıkar. Bu işlemler Ateş (2016,16)

<b>ERTELEME HESAPLARI KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER</b>	<b>DÖNEMBAŞI</b>	<b>DÖNEMİÇİ ARTIŞ/AZALIŞLAR</b>	<b>DÖNEMSONU</b>
Dağıtım Giderleri	XXX	+/-XXX	XXX
Kurulum Maliyetleri	XXX	+/-XXX	XXX
Fırtına Zararı	XXX	+/-XXX	XXX
Emeklilik Maaşları	XXX	+/-XXX	XXX
Gaz Maliyet Sapmaları	XXX	+/-XXX	XXX
Arazi Devri	XXX	+/-XXX	XXX
Kurumlar Vergisi	XXX	+/-XXX	XXX
Devreden Çıkarma	XXX	+/-XXX	XXX
<b>TOPLAM</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

### 3. TARİFEYE BAĞLI İŞLETMELERDE AKTİFLEŞTİRİLEN GİDERLERİN RAPORLANMASI

Konunun anlaşılabilirliğini artıracak gerekçesiyle tarifeye bağlı işletmelerde erteleme hesaplarının kullanılması sonucunu doğuracak işlemler ve bunların raporlanmasına ilişkin örnekler vermek uygun olacaktır. Örnekler HKICPA (2017)'den geliştirilmiştir.

#### 3.1. Örnek-1: Tarifeye Bağlı Tutarın Belirlenmesinde Oluşan ve Erteleme Varlığı Doğurmayan Farklar

XYZ Ltd. elektrik iletimi alanında faaliyet gösteren bir şirkettir ve finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaktadır. Düzenleyici kuruluşla yapılan sözleşme gereği tarife, fiili işletme ve bakım masraflarını tarife bedeline dahil edilmesine izin verilmektedir. Fakat tarife dönembasında ve tahmini maliyetlere göre belirlenmektedir. Bu durumda tahmini maliyetlerle fiili maliyetlerden farklılaştığı dönemde tarifede düzeltme yapılmasına da izin verilmektedir. Düzeltme mekanizması aradaki farkın müşterinin lehine olacak şekilde düzenleyici kurum tarafından tazmin edilme yöntemiyle gerçekleştirilmektedir. 2016 hesap döneminde XYZ Ltd.'nin tahmini maliyeti 50.000.000 TL fiili maliyetleri 56.500.000 TL olmuştur. Aradaki fark geçici ve sadece 2016 yılına özgü nedenlerle oluşmuştur. 2016 hesap dönemindeki fark tutar düzenleyici kurum tarafından da onaylanmıştır. 2017 hesap döneminde de tahmini maliyetlerin yine 50.000.000 TL olacağı öngörülmüştür. 2016 hesap döneminde 6.500.000 TL fark düzenleyici kurum tarafından XYZ Ltd'ne ödenmesine karar verilmiştir.

Yukarıdaki işlem TFRS-14 kapsamında "düzenlemeye dayalı erteleme işlemleri" olarak değerlendirilemeyecektir. Çünkü 2017 hesap dönemi tarife bedelinin belirlenmesinde 6.500.000 TL fark dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla 2016 hesap dönemindeki fark 2017 tarifesini etkilemeyecektir. TFRS-14'ün ifadesiyle fiili maliyetlerdeki sapma XYZ Ltd'de ertelemeye tabi varlığın oluşmasına yol açmayacaktır. Bu nedenle söz konusu fark TFRS-14 kapsamına girmeyecektir.

#### 3.2. Örnek-2: Tarifeye Bağlı Tutarın Belirlenmesinde Oluşan ve Erteleme Varlığı ve Yükümlülüğü Doğuran İşlemler

Örnek-1'de verilen şirket üzerinden devam edilecektir. Düzenleyici kuruluşla yapılan sözleşme gereği kambiyo farklarının ve faizinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir. Buna bağlı olarak şirket kambiyo farklarını aktifleştirme yolunu tercih etmiştir.

XYZ Ltd, 2016 hesap döneminde (01.04.2016 tarihinde) 9 ay vadeli %5 faizli USD kredisi kullanarak 50.000 USD değerinde bir makine satın almıştır. İşlem tarihinde 1 USD= 3,00 TL'dir. Kredi tek seferde (31.12.2016 tarihinde) ödenecektir. 31.12.2016 tarihinde 1 USD=2,75 TL olmuştur.

##### 3.2.1. Kambiyo Farklarının Etkisinin Raporlanması

Makinenin ve kredinin alınma ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

01.04.2016 tarihinde kredi ve alınan makineye ait kayıtlar aşağıdaki gibi olmalıdır.

1.4.2016	
BANKALAR HESABI	150.000,00
BANKA KREDİLERİ	150.000,00

1.4.2016	
TESİS MAKİNE TEÇHİZATLAR HESABI	150.000,00
BANKALAR HESABI	150.000,00

Kambiyo farklarının aktifleştirilmesi yöntemi tercih edildiği için 31.03.2017 tarihindeki kura göre düzeltme yapılmalıdır. Düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2016	
BANKA KREDİLERİ HESABI	12.500,00
KAMBİYO KARLARI HESABI	12.500,00

31.12.2016	
BANKA KREDİLERİ HESABI	137.500,00
BANKALAR HESABI	137.500,00

2017 hesap dönemi tarifesinin belirlenmesinde makinenin amortismanı da maliyetlere katılacaktır. Bu durumda maliyetlerde 12.500 TL'lik bir düşme olacağı aşıkardır. Öncelikle bu olumlu farkın erteleme yükümlülüğü olarak muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir. Bu işlemin kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2016	
DÜZENLEMESYE DAYALI GİDERLER HS	12.500,00
DÜZENLEMESYE DAYALI YÜKÜMLÜLÜKLER HS	12.500,00

Bu fark gelecek dönemlerin tarife belirlemede düşüleceği (amortisman üzerinden) için yıllara bağlı olarak ters kayıtlarla yok edilmelidir. 31.12.2017 tarihinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır. (**NOT:** Makinenin 10 yıl üzerinden, normal amortisman yöntemine tabi tutulduğu varsayılmıştır.)

31.12.2017	
DÜZENLEMESYE DAYALI YÜKÜMLÜLÜKLER HS	1.250,00
DÜZENLEMESYE TABİ GELİRLER HES	1.250,00

Yukarıdaki açıklamalar ve kayıtlar sonucunda aktifleştirilen kambiyo farkları ertelemeğe dayalı bir yükümlülük olarak finansal tablolarda raporlanacaktır.

### 3.2.2. Kredi Faizinin Etkisinin Raporlanması

Yukarıdaki örnekte alınan kredi için ödenen faize ilişkin muhasebe kayıtları ve finansal raporlama aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2016	
BANKA KREDİLERİ HESABI	137.500,00
FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	6.875,00
BANKALAR HESABI	144.375,00

31.12.2016	
DÜZENLEMESYE DAYALI VARLIKLAR HES	6.875,00
DÜZENLEMESYE TABİ GELİRLER HES	6.875,00

Bu fark gelecek dönemlerin tarife belirlemede düşüleceği (amortisman üzerinden) için yıllara bağlı olarak ters kayıtlarla yok edilmelidir. 31.12.2017 tarihinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır. (**NOT:** Makinenin 10 yıl üzerinden, normal amortisman yöntemine tabi tutulduğu varsayılmıştır.)

31.12.2017	
DÜZENLEMESYE TABİ GİDERLER HES	687,50
DÜZENLEMESYE DAYALI VARLIKLAR HES	



Örneğe konu olan yukarıdaki kayıtlar çerçevesinde 31.12.2016 tarihi itibarıyla finansal tablolarda aşağıdaki gibi raporlanacaktır.

**Tablo 4:Erteleme Varlık Hesaplarının Finansal Durum Tablosunda Sunumu**

DÖNEN VARLIKLAR	XXX
DURAN VARLIKLAR	XXX
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>XXX</b>
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME VARLIK HESABI	6.187,50
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME VARLIK HESABI ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	1.237,50
<b>ERTELEME VARLIK HESABI DAHİL VARLIK TOPLAMI</b>	<b>XXX</b>

**ERTELEME YÜKÜMLÜLÜK HESAPLARININ FİNANSAL DURUM TABLOSUNDA SUNUMU**

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	XXX
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	XXX
ÖZKAYNAKLAR	XXX
<b>TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>XXX</b>
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME YÜKÜMLÜLÜK HESABI	11.250,00
TARİFEYE BAĞLI ERTELEME YÜKÜMLÜLÜK HESABI ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	2.500,00
<b>ERTELEME YÜKÜMLÜLÜK HESABI DAHİL YÜKÜMLÜLÜK TOPLAMI</b>	<b>XXX</b>

**Tablo 5:Erteleme Hesaplarının Finansal Performans Tablosunda Sunumu**

DÖNEM KAR/ZARARI	XXX
-VERGİ	(XXX)
<b>ERTELEME HESAPLARI VE ERTELEME HESAPLARININ ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ ÖNCESİ DÖNEM NET KAR/ZARARI</b>	<b>XXX</b>
GELİR TABLOSU İLE İLGİLİ ERTELEME HESAPLARI	-12.500,00 6.875,00
GELİR TABLOSU İLE İLGİLİ ERTELEME HESAPLARI ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ Kurumlar vergisi %20 alınmıştır)	2.500,00 (1.237,50)
<b>ERTELEME HESAPLARI VE ERTELEME HESAPLARININ ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ NET DEĞİŞİMİ</b>	<b>(4.362,50)</b>
<b>ERTELEME HESAPLARI VE ERTELEME HESAPLARININ ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ SONRASI DÖNEM NET KAR/ZARARI</b>	<b>XXX</b>

## Sonuç

Devlet veya üst kurul tarafından belirlenen bir tarife çerçevesinde faaliyet gösteren işletmelerde (elektrik, doğalgaz ve su vb. hizmetleri kamu adına yürüten işletmeler) düzenlemeye dayalı erteleme hesaplarının finansal tablolarda raporlanması (her ne kadar TFRS-14'ün kullanılması isteğe bağlı olsa da) finansal rapor kullanıcılarına daha detaylı ve kullanışlı bilgi sunulması açısından önem arz etmektedir.

Bu standart kapsamında tüm işlemlere yön veren ana konu tarife bedelinin nasıl belirlendiğidir. Özellikle tarife bedelinin işletmenin maliyetlerini dikkate alarak yapılması durumunda aktifleştirilen bazı giderler (kur farkı, faiz vb.) yıllara yaygın etkisi nedeniyle gelecek yılların tarifesinin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Bu bağlamda söz konusu işlemlerin finansal tablolarda ayrıca raporlanması ve kullanıcıya sunulması önem arz etmektedir.

Türkiye'de TFRS-14'ü uygulayan işletme yoktur. Fakat tarifeye bağlı hizmet veren pek çok işletme vardır. Bu durumda bu işletmelerin finansal rapor kullanıcılarına eksik veya örtük bilgi sunduğu çıkarımı yapılabilir. Sonuçta kullanıcılar açısından dezavantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır.

Düzenlemeye dayalı erteleme hesaplarının finansal raporlarda asli hesaplardan ayrı olarak gösterilmesi dikkati çekmek açısından uygun ve yerindedir. Kıdem tazminatı ve bakım giderlerindeki sapmaların TFRS-14 kapsamında nasıl raporlanacağı başka çalışmalarda ele alınmalıdır.

## Kaynakça

- Ateş, B., (2016), TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları Standardının İrdelenmesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, sayı:14, sayfa:148-165,
- CPA Australia,(2014) IFRS-14 Regulatory Deferral Accounts Fact Sheet, <https://www.cpaaustralia.com.au/> 14 Mayıs 2018
- ErnstYoung, (2014), Applying IFRS for IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts, [www.ey.com/ifrs](http://www.ey.com/ifrs) 20 Ocak 2018
- HKICPA, (2017) Illustrative Examples, Regulatory Deferral Accounts, Institute of Certified Public Accountants, <http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/copyright-notice.pdf>, 31 Mart.2018
- IFRS 14 Regulatory Deferral, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-14-regulatory-deferral-accounts/>, 25.Nisan 2018
- KPMG,(2014), First Impressions: Regulatory Deferral Accounts, [www.kpmg.com/ifrs](http://www.kpmg.com/ifrs) 15 Ara.2017
- MASB, (2014) Malaysian Accounting Standards Board, Regulatory Deferral Accounts,
- TFRS-14: Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti>, 20 Haz. 2018

## **REPORTING OF CAPITALISED EXPENSES IN THE CONTEXT OF TFRS-14 IN REGULATORY BASED COMPANIES**

### **EXTENDED ABSTRACT**

Nowadays, some public services are transferred to the private sector company instead of fulfilled by the public enterprises, and it is a common method in the world to stay in a regulatory and supervisory position. The main feature that distinguishes operating entities from other entities, depending on the arrangement, is that the value of the goods or services is determined by an independent regulator, not by the entity itself. It is important to report transactions that will affect the determination of the future tariff value (activated expenses, distribution costs, land transfer, storm damage etc.) privately and to present it to the user of the financial report.

In this accounting period, the capitalized expenses (capitalized foreign exchange rate and interest expenses) added to the cost of fixed assets are taken into account in calculating the future tariffs (over depreciation). So, the use of deferred accounts is inevitable in case of capitalised expenses in regulatory-based companies.

### **Aim**

In this study, the issue of how to report the deferred accounts arising from the capitalised expenses in a business operating in an electricity transmission business is discussed.

Within the framework of TFRS-14 Regulatory Deferral Accounts Standards, how to report the effect of the capitalized expenses on the future term schedule is discussed in the financial statements of this period.

### **Method**

In this study, how to report the capitalized expenditure in schedules is addressed in a normative approach, within the framework of TFRS-14: Standard of Deferred Accounts.

### **Findings**

It is not correct to use deferred accounts for each transaction that is effective in determining tariffs and to report them on financial statements. For example, if the operator incorrectly estimates the tariff. On the other hand, the use of deferred accounts (as determined by this contract) is an important criteria that should be taken into consideration when the process that affects the next term tariff can be compensated by the regulator.

As a result, the financial reports of the period in which the transactions affecting the future tariffs have to be separately reported from the main accounts. Otherwise, the financial report users will be informed incompletely. Especially it is important that the deferred account characteristic of depreciation expense which is effective in determining the future term tariff separately in the financial statements. Because when the deferred accounts are not used, the financial statements will be incomplete and misrepresented. Otherwise, the financial report users will be informed incompletely.