

TFRS 14

DÜZENLEMeye DAYALI ERTELEME HESAPLARI

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları” Standardı 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 29 Temmuz 2015 Tarihli ve 29429 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- İsteyen işletmelerin, bu Standardı 1/1/2016 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulamayı seçmesi mümkündür. Erken uygulanması halinde bu durum dipnotlarda açıklanmalıdır.
- Sözü edilen Standarda ilişkin herhangi bir değişiklik Tebliği bulunmamaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 14 (TFRS 14)

Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

Amaç

1. Bu Standardın amacı, bir işletmenin, tabi olduğu *tarife düzenlemesine* göre belirlenen bir fiyattan veya tarifeden müşterilere mal veya hizmet sunduğunda ortaya çıkan *düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine* ilişkin finansal raporlama hükümlerini belirlemektir.
2. Bu amacın karşılanması için Standart aşağıdakileri zorunlu kılar:
 - (a) Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine yönelik önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (*önceki GKGMİ*) göre uygulanmış olan muhasebe politikalarında (daha çok bu hesapların sunumuyla ilgili olan muhasebe politikalarında) sınırlı değişiklikler yapılmasını ve
 - (b) Aşağıdaki açıklamaların yapılmasını;
 - (i) İşletmenin finansal tablolarına aldığı tarife düzenlemesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve izah eden bilgileri ve
 - (ii) Finansal tablolara alınan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinden kaynaklanan gelecekteki nakit akışlarının tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin anlaşılmasında finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olan bilgileri.
3. Bu Standart kapsamında yer alan işletmeler TFRS'yi uyguladığında, bu işletmelerin 2 nci paragrafta belirtilen sınırlı değişiklikleri yapmaları kaydıyla düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini önceki GKGMİ'ye göre finansal tablolarına yansıtmaya devam etmesine bu Standart çerçevesinde izin verilir.
4. Ayrıca, bu Standart diğer Standartlarda yer alan hükümlere yönelik bazı istisna veya muafiyetler getirmektedir. Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine ilişkin belirlenen tüm hükümler ile bu hesap bakiyeleriyle ilgili diğer Standartlarda yer alan hükümlere yönelik istisna veya muafiyetlere, ilgili diğer Standartlar yerine bu Standartta yer verilmiştir.

Kapsam

5. **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.***

6. **Bir işletme ancak ve ancak, TFRS'leri ilk kez uyguladığı finansal tablolarında bu Standardın hükümlerini uygulamayı tercih ederek düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolarına yansıtırsa bu Standardın hükümlerini, sonraki dönemlere ait finansal tablolarında uygulamak zorundadır.**
7. Bu Standart, tarife düzenlemesine tabi faaliyetler yürüten işletmeler tarafından esas alınacak diğer muhasebe uygulamalarını ele almamaktadır. Diğer Standartlar uyarınca varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara yansıtılması zorunlu tutulan veya yansıtılmasına izin verilen tutarlar, bu Standart hükümleri uygulanmak suretiyle düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri olarak sınıflandırılan tutarlara dâhil edilmez.
8. **Bu Standardın kapsamında olan ve bu Standardı uygulamayı seçen bir işletme, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinden kaynaklanan tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine bu Standardın tüm hükümlerini uygular.**

Finansal tablolara alma, ölçüm, değer düşüklüğü ve finansal tablo dışı bırakma

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar'ın 11 inci Paragrafından Geçici Muafiyet

9. **Tarife düzenlemesine tabi faaliyetleri bulunan, bu Standardın kapsamında olan ve bu Standardı uygulamayı tercih eden bir işletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin muhasebe politikalarını geliştirirken TMS 8'in 10 ve 12 nci paragraflarını uygular.**
10. TMS 8'in 11-12 nci paragrafları, ilgili hiçbir Standardın özel olarak bir kaleme uygulanamaması durumunda, bu kaleme yönelik bir muhasebe politikası geliştirilirken yönetimin dikkate alması gereken veya dikkate alınmasına izin verilen hüküm ve uygulamalar için kaynakları belirler. Bu Standart, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin muhasebe politikalarına TMS 8'in 11 inci paragrafının uygulanmasından işletmeleri muaf tutmaktadır. Sonuç olarak, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini önceki GKGMİ'ye göre ayrı kalemler olarak ya da diğer varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerinin bir parçası olarak finansal tablolarına alan işletmelerin, bu Standardın 18 - 19 uncu paragraflarında zorunlu kılınan sunum değişikliklerini yapmaları kaydıyla, TMS 8'in 11 inci paragrafına yönelik muafiyetten yararlanarak söz konusu bakiyeleri bu Standart uyarınca finansal tablolarına yansıtmaya devam etmesine izin verilmektedir.

Mevcut muhasebe politikalarının uygulanmasına devam edilmesi

11. **Bu Standardın ilk uygulamasında, 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. Ancak söz konusu tutarların sunumunun, bu Standardın sunum hükümleriyle uyumlu olması zorunludur. Bu durum önceki GKGMİ uyarınca belirlenen sunum politikalarında değişiklik yapılmasını gerektirebilir (bakınız: 18-19 uncu paragraflar).**
12. İşletme 11 inci paragrafta göre oluşturduğu politikalarını, 13-15 inci paragraflarda izin verilen değişiklikler dışında, sonraki dönemlerde tutarlı bir şekilde uygular.

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler

13. İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolarına yansıtmaya başlamak amacıyla muhasebe politikalarını değiştiremez. İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin muhasebe politikalarını yalnızca, söz konusu değişikliğin finansal tabloları, güvenilirliklerini¹ azaltmaksızın, kullanıcıların ekonomik karar verme ihtiyaçları açısından daha uygun ve ilgili hale getirmesi veya söz konusu ihtiyaçlar açısından uygunluk ve ilgililiklerini azaltmaksızın, daha güvenilir hale getirmesi durumunda değiştirebilir.
14. Bu Standart, muhasebe politikasındaki değişikliklere TMS 8'in 10 veya 14-15 inci paragraflarının uygulanmasından işletmeleri muaf tutmaz. İşletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine ilişkin muhasebe politikalarındaki değişikliği gerekçelendirmesi için, değişikliğin finansal tablolarını TMS 8'in 10 uncu paragrafındaki kriterleri sağlamaya yaklaştırdığını göstermesi gerekir. Ancak, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınması, ölçümü, değer düşüklüğü ve finansal tablo dışı bırakılması açısından bu değişikliğin söz konusu kriterlerle tam uyum sağlaması gerekmez.
15. 13-14 üncü paragraflar hem bu Standardın ilk uygulamasında hem de sonraki raporlama dönemlerinde yapılan değişikliklere uygulanır.

Bu Standardın diğer Standartlarla ilişkisi

16. Bu Standardın diğer Standartlarla olan etkileşimiyle ilişkili olan her türlü hususi istisna, muafiyet veya ilave hükme bu Standartta yer verilmiştir (bakınız: B7-B28 paragrafları). Bu tür herhangi bir istisna, muafiyet veya ilave hükmün bulunmaması durumunda diğer Standartlar, TFRS'lere göre finansal tablolara yansıtılan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlere nasıl uygulanıyorsa, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine de öyle uygulanır.
17. Bazı durumlarda, 11-12 nci paragraflar uyarınca oluşturulan muhasebe politikalarına göre ölçülen düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin finansal tablolarda uygun bir şekilde gösterilmesi amacıyla diğer bir Standardın bu hesap bakiyesine uygulanması gerekebilir. Örneğin, işletme yurtdışında, işlemlerin ve düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin raporlayan işletmenin fonksiyonel para biriminden farklı bir para birimi üzerinden gerçekleştirildiği, tarife düzenlemesine tabi faaliyetler yürütmüş olabilir. Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri ve bu bakiyelerdeki değişimler, TMS 21 Kur Değişiminin *Etkileri* uygulanarak çevrilir.

Sunum

Sunumdaki değişiklikler

18. Bu Standart, 11-12 nci paragraflar uyarınca finansal tablolara alınan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri için 20-26 ncı paragraflarda ana hatlarıyla belirlenen sunum hükümlerine yer vermektedir. Bu Standart uygulandığında, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri, diğer Standartlara göre finansal tablolara alınan varlık ve yükümlülüklerle ilave olarak finansal durum tablosuna yansıtılır. Bu sunum hükümleri, düzenlemeye dayalı

¹ 2011 yılında *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* yayımlanarak *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve* yürürlükten kaldırılmıştır. "Gerçeğe uygun sunum" kavramı, önceki Kavramsal Çerçeve'de yer alan "güvenilirlik" kavramının temel özelliklerini kapsamaktadır. TMS 8'de "güvenilir" terimi kullanılmaya devam edildiği için bu Standardın 13 üncü paragrafında da bu terim kullanılmıştır.

erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasının etkilerini, diğer Standartların finansal raporlama hükümlerinden ayırır.

19. Bu Standardı uygulayan bir işletme, TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'na göre finansal durum tablosunda ve kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulması gereken kalemlere ilave olarak, 20-26 ncı paragraflara uygun olarak tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini ve bu bakiyelerdeki değişimleri sunar.

Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin sınıflandırılması

20. İşletme, aşağıda yer alan bakiyeleri finansal durum tablosunda ayrı kalemler olarak sunar:
- (a) Tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyeleri toplamı ve
- (b) Tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyeleri toplamı.
21. İşletmenin 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.

Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki değişimlerin sınıflandırılması

22. İşletme, 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.
23. İşletme 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.
24. Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolarına almasının sonucu olarak bu tablolara ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü yansıtması durumunda işletme, ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığını (yükümlülüğünü) ve ertelenmiş vergi varlığında (yükümlülüğünde) meydana gelen değişimleri, TMS 12 *Gelir Vergileri*'ne göre ertelenmiş vergi varlıklarının (yükümlülüklerinin) ve vergi giderinin (gelirinin) sunulduğu toplam tutar içinde değil, ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleriyle ve bu bakiyelerde meydana gelen değişimlerle birlikte sunar (bakınız: B9-B12 paragrafları).
25. TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*'e göre durdurulan bir faaliyet veya elden çıkarılacak bir varlık grubu sunması durumunda işletme,

ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini ve bu bakiyelerde meydana gelen net değişimleri, elden çıkarılacak varlık gruplarında veya durdurulan faaliyetler içinde değil, uygun olduğu ölçüde düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleriyle ve bu bakiyelerde meydana gelen değişimlerle birlikte sunar (bakınız: B19-B22 paragrafları).

26. TMS 33 *Hisse Başına Kazanç*'a göre hisse başına kazancını sunması durumunda işletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen değişimleri dâhil etmeden TMS 33'de öngörülen kazanç tutarlarını kullanarak hesapladığı ilave adi ve seyreltilmiş pay başına kazanç tutarlarını sunar (bakınız: B13-B14 paragrafları).

Açıklama

Amaç

27. **Bu Standardı uygulamayı seçen bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirebilmesine imkân sağlayan bilgileri açıklar:**
- (a) **İşletmenin sunduğu mal veya hizmetler karşılığında müşterilerden talep edebildiği fiyatı (veya fiyatları) belirleyen tarife düzenlemesinin yapısını ve tarife düzenlemesiyle ilişkili riskleri ve**
- (b) **Bu tarife düzenlemesinin işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri.**
28. 30-36 ncı paragraflarda yer alan açıklamalardan herhangi birinin, 27 nci paragraftaki amacın karşılanması açısından ihtiyaca uygun olmadığının değerlendirilmesi durumunda, finansal tablolarda bu açıklamalara yer verilmeyebilir. 30-36 ncı paragraflara göre yapılan açıklamaların 27 nci paragraftaki amacın karşılanması bakımından yetersiz olması durumunda, bu amacın karşılanması için gerekli olan ilave bilgiler açıklanır.
29. İşletme 27 nci paragraftaki açıklama amacını karşılamak için aşağıdaki hususların tamamını göz önünde bulundurur:
- (a) Açıklama hükümlerini yerine getirebilmek için gerekli olan ayrıntı düzeyi,
- (b) Çeşitli hükümlerin her birine ne kadar vurgu yapılacağı,
- (c) Ne kadar toplulaştırma veya ayrıştırma yapılacağı ve
- (d) Finansal tablo kullanıcılarının açıklanan sayısal bilgileri değerlendirebilmek için ilave bilgilere ihtiyaç duyup duymayacağı.

Tarife düzenlemesine bağlı olarak yürütölen faaliyetlere ilişkin açıklamalar

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:
- (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 (TMS 24 *İlişkili Taraf Açıklamaları*'nda tanımlandığı şekilde) durumunda işletme, nasıl ilişkili olduğuna dair bilgileri de dâhil ederek, bu hususu açıklar.
- (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).

31. 30 uncu paragraf uyarınca yapılması gereken açıklamalar, doğrudan dipnotlarda sunulurken 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.

Finansal Tablolara Alınan Tutarlara İlişkin Açıklamalar

32. İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınma ve finansal tablo dışı bırakılma esasları ile bu bakiyelerin geri kazanılabilirliğinin nasıl değerlendirildiği ve değer düşüklüğü zararının nasıl ayrıldığı dâhil başlangıçtaki ve sonraki ölçümlerinin nasıl yapıldığını açıklar.
33. 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 (bakınız: 28-29 uncu paragraflar). 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 şekilde 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.

34. 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 açıklar. Ayrıca işletme vergilendirmeye ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini ve bu bakiyelerin her birindeki ilgili değişimleri ayrı olarak açıklar.
35. İşletmenin TFRS 12 *Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar* uyarınca tarife düzenlemesine tabi faaliyetler yürüten bir bağlı ortaklığındaki, iştirakindeki veya iş ortaklığındaki payı için açıklamalar yapması ve bunlar için bu Standarda göre finansal tablolara düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri yansıtmış olması durumunda işletme, açıklama yapılan paylar nedeniyle düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç ve alacak bakiyelerine dâhil edilen tutarları ve söz konusu bakiyelerde meydana gelen net değişimleri açıklar (bakınız: B25-B28 paragrafları).
36. Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin artık tamamen geri kazanılabilir veya iptal edilebilir olmadığı sonucuna ulaşması durumunda işletme, söz konusu bakiyenin geri kazanılabilir veya iptal edilebilir olmamasının nedenini ve düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin ne tutarda azaltıldığını açıklar.

Ek A Tanımlanan terimler

Bu ek bu Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar	Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS'lerin) ilk kez uygulandığı, TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği ilk yıllık finansal tablolardır.
TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme	TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloları sunan işletmedir.
TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri	TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin , TFRS'leri uygulamadan hemen önce uygulamakta olduğu muhasebe ilkeleridir.
Tarife düzenlemesine tabi faaliyetler	Bir işletmenin tarife düzenlemesine tabi olarak yürüttüğü faaliyetleridir.
Tarife düzenlemesi	Müşterilerden mal veya hizmet karşılığında talep edilebilecek fiyatların belirlenmesiyle ilgili ve tarife düzenleyicisinin gözetimine ve/veya onayına tabi çerçevedir.
Tarife düzenleyicisi	İşletmenin 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 belirlemesinin zorunlu tutulmuş olması şartıyla tarife düzenleyicisi , işletmenin ilişkili tarafı (yönetim kurulu dâhil) veya üçüncü taraf bir organ olabilir.
Düzenlemeye dayalı erteleme hesap 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.

Ek B Uygulama Rehberi

Bu ek Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

Tarife düzenlemesine tabi faaliyetler

- B1. Bir işletmenin faaliyetlerinin tamamına önceden tarife düzenlemesi uygulanırken; şirket edinimleri, faaliyetlerdeki farklılaşmalar ve bazı düzenlemelerin yürürlükten kalkmasıyla birlikte, artık işletmenin sadece bazı faaliyetlerine tarife düzenlemesi uygulanıyor olabilir. Böyle bir durumda işletmenin hem tarife düzenlemesine tabi hem de tabi olmayan faaliyetleri bulunur. 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.
- B2. Bir işletme, kendi düzenlemelerine bağlı olarak yürüttüğü faaliyetlerine (diğer bir ifadeyle, tarife düzenleyicisinin gözetlediği ve/veya onayladığı bir fiyatlandırma çerçevesine bağlı olarak yürütülmeyen faaliyetlerine) bu Standardı uygulamaz. Bu husus, aşağıdaki durum geçerli olduğunda, işletmenin bu Standardı uygulamasına engel teşkil etmez:
- (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 ve
 - (b) Söz konusu çerçeve, yasa ve/veya diğer düzenlemelerle yetkilendirilmiş olan bir organın gözetimine ve/veya onayına tabidir.

Mevcut muhasebe politikalarının uygulanmasına devam edilmesi

- B3. Bu Standart açısından düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi, diğer Standartlara göre varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınamayan ancak tarife düzenleyicisi tarafından müşterilerden talep edilebilecek tarifelerin (veya tarifelerin) belirlenmesinde dikkate alınması veya dikkate alınmasının beklenmesi nedeniyle ertelenmiş kabul edilen gider (veya gelir) hesabı 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.
- B4. Bazı durumlarda diğer Standartlar, önceki GKGMİ’de yer alan muhasebe politikalarına göre ayrı olarak veya maddi duran varlıklar gibi diğer kalemlere dâhil edilerek finansal tablolara alınabilen düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal durum tablosuna alınmasını açık bir şekilde yasaklar. Ancak bu Standardın 11 inci paragrafına göre, TFRS’lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında bu Standardı 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. Bu muhasebe politikaları örneğin aşağıdaki uygulamaları içerebilir:
- (a) İşletmenin kabul edilebilir maliyetlerini (diğer bir ifadeyle düzenlenen tarifeye (veya tarifelerle) 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.

B5. 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).

B6. 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. İşletmenin TFRS'lerin ilk uygulamasında ya da yeni veya revize edilmiş bir Standardın ilk uygulamasında bir muhasebe politikasını değiştirmesi durumunda, yeni veya revize edilmiş düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri oluşturan yeni veya revize edilmiş zamanlama farklılıkları ortaya çıkabilir. İşletmelerin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolarına almak amacıyla muhasebe politikalarını değiştirmesini engelleyen 13 üncü paragrafta yer alan yasaklama, TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan muhasebe politikalarındaki diğer değişiklikler nedeniyle ortaya çıkan yeni veya revize edilmiş düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına engel teşkil etmez. Çünkü bu tür zamanlama farklılıklarına ilişkin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınması, 11 inci paragrafta göre uygulanan finansal tablolara almayla ilgili mevcut muhasebe politikası ile uyumlu olacaktır ve yeni bir muhasebe politikasının uygulanmaya başlaması anlamına gelmeyecektir. Benzer şekilde 13 üncü paragraf, TFRS'ye geçiş tarihinden hemen önce mevcut olmayan zamanlama farklılıklarından kaynaklanan ancak 11 inci paragrafta göre oluşturulan muhasebe politikalarıyla tutarlı olan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin (fırtına tahribatının yol açtığı maliyetler gibi) finansal tablolara alınmasını yasaklamaz.

Diğer Standartların uygulanabilirliği

- B7. Bu standardın kapsamında olan ve bu Standardın hükümlerini uygulamayı seçen 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 eder. Ancak 16-17 nci paragraflarda, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolarda uygun bir şekilde gösterilmesi amacıyla bazı durumlarda diğer Standartların da bu hesap bakiyelerine uygulanmasının gerekli olabileceği belirtilmektedir. Aşağıdaki paragraflar, diğer Standartların bu Standardın hükümleriyle olan ilişkisini ana hatlarıyla göstermektedir. Özellikle, aşağıdaki paragraflar diğer Standartlara yönelik belirli istisna ve muafiyetler ile düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine uygulanması beklenen ilave sunum ve açıklama hükümlerini açıklığa kavuşturmuştur.

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar'ın uygulanması

- B8. İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasında ve ölçümünde tahminlerden ve varsayımlardan yararlanmaya ihtiyaç duyabilir. Raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında gerçekleşen olaylar bakımından işletme, söz konusu olayların yansıtılması amacıyla ilgili tahmin ve varsayımların düzeltilmesinin gerekli olup olmadığını belirlemek için TMS 10'u uygular.

TMS 12 Gelir Vergileri'nin uygulanması

- B9. 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.
- B10. 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.
- B11. İşletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolara almasının sonucu olarak finansal tablolarına ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü yansıttığında, TMS 12'nin sunum ve açıklama hükümlerine bağlı kalmaksızın söz konusu ertelenmiş vergi tutarını toplam ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü) bakiyesine dâhil etmez. Bunun yerine işletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasının sonucu olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığını (yükümlülüğünü) aşağıdaki iki yöntemden birini kullanarak sunar:
- Düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç ve alacak bakiyeleri için sunulan kalemlerle birlikte ya da
 - Düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyeleri ve borç bakiyelerinin yanında ayrı bir kalem olarak.
- B12. Benzer şekilde, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasının sonucu olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığında (yükümlülüğünde)

meydana gelen değişimleri finansal tablolara yansıtması durumunda işletme, söz konusu ertelenmiş vergi tutarında meydana gelen bu değişimleri TMS 12'ye göre kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulan vergi gideri (geliri) kalemine dâhil etmez. Bunun yerine işletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasının sonucu olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığında (yükümlülüğünde) meydana gelen değişimi aşağıdaki iki yöntemden birini kullanarak sunar:

- (a) Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki değişimler için kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulan kalemlerle birlikte ya da
- (b) Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki değişimler için kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulan ilgili kalemlerin yanında ayrı bir kalem olarak.

TMS 33 Hisse Başına Kazanç'ın uygulanması

- B13. TMS 33'ün 66 ncı paragrafı bazı işletmelerin kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda hem sürdürülen faaliyetler kâr veya zararına ilişkin hem de ana ortaklığın adi pay sahiplerine atfedilebilen kâr veya zarara ilişkin adi ve seyreltilmiş pay başına kazançları sunmasını zorunlu kılar. Ayrıca, TMS 33'ün 68 inci paragrafı durdurulan faaliyete ilişkin raporlama yapan işletmenin, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda, durdurulan faaliyet için pay başına adi ve seyreltilmiş tutarları açıklamasını zorunlu kılar.
- B14. 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. İşletme TMS 33'ün 73 üncü paragrafına uygun şekilde, bu Standardın 26 ncı paragrafında zorunlu kılınan pay başına kazançları, sunumu yapılan tüm dönemlerde bunlara TMS 33'de zorunlu kılınan pay başına kazançlarla eşit derecede önem vererek sunar.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nün uygulanması

- B15. 11-12 nci paragraflar, finansal tablolara alınan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki değer düşüklüğünün belirlenmesine, finansal tablolara alınmasına, ölçümüne ve iptal edilmesine ilişkin önceki GKGMİ uyarınca belirlenen muhasebe politikalarının uygulanmaya devam edilmesini zorunlu kılar. Dolayısıyla, TMS 36 finansal tablolara alınan münferit düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine uygulanmaz.
- B16. Ancak, TMS 36 düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri içeren bir nakit yaratan birime (NYB) ilişkin değer düşüklüğü testi yapılmasını zorunlu kılabilir. Bu test NYB'nin şerefiye içermesi veya TMS 36'da tanımlanan değer düşüklüğü göstergelerinin bir ya da daha fazlasının NYB ile ilgili olarak belirlenmiş olması nedeniyle zorunlu tutuluyor olabilir. Bu tür durumlarda TMS 36'nın 74-79 uncu paragrafları, NYB'nin geri kazanılabilir tutarının ve defter değerinin belirlenmesine ilişkin hükümler içermektedir. İşletme, değer düşüklüğü testi açısından finansal tablolara alınan herhangi bir düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin NYB'nin defter değerine dâhil edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere bu hükümleri uygular. Bu testin sonucu olarak finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararına daha sonra TMS 36'nın diğer hükümleri uygulanır.

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri'nin uygulanması

- B17. TFRS 3'ün ana ilkesine göre edinen işletme, edindiği varlıkları ve üstlendiği yükümlülükleri birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden finansal tablolara alır. TFRS 3 kendi

kapsamında yer alan finansal tablolara alma ve ölçüm ilkelerine yönelik sınırlı istisnalar getirmektedir. Bu Standardın B18 paragrafı ilave bir istisna getirmektedir.

- B18. 11-12 nci paragraflar, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin önceki GKGMİ uyarınca belirlenen muhasebe politikalarının uygulanmasına devam edilmesini zorunlu kılar. Dolayısıyla işletme, başka bir işletmeyi edindiğinde, konsolide finansal tablolarında, edinilen işletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin birleşme tarihinde finansal tablolara alınmasında ve ölçümünde 11-12 nci paragraflara göre oluşturduğu kendi muhasebe politikalarını uygular. Edinilen işletmenin kendi finansal tablolarına alıp almadığına bakılmaksızın, edinilen işletmenin düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyeleri, edinen işletmenin politikalarına göre edinen işletmenin konsolide finansal tablolarına alınır.

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler'in uygulanması

- B19. 11-12 nci paragraflar, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınmasına, ölçümüne, değer düşüklüğüne ve finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin önceki muhasebe politikalarının uygulanmasına devam edilmesini zorunlu kılar. Dolayısıyla, TFRS 5'in ölçüm hükümleri finansal tablolara alınan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine uygulanmaz.
- B20. TFRS 5'in 33 üncü paragrafı, durdurulan faaliyetler için kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) tek bir tutarın sunulmasını zorunlu kılar. Bu Standardı uygulamayı seçen bir işletme, durdurulan faaliyet sunması durumunda, TFRS 5'in 33 üncü paragrafındaki hükümlere bağlı kalmaksızın, durdurulan faaliyet kapsamındaki tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerden kaynaklanan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen değişimi TFRS 5'in söz konusu paragrafında zorunlu tutulan kalemlere dâhil etmez. İşletme bunun yerine durdurulan faaliyet kapsamındaki tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinden kaynaklanan düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen değişimi aşağıdaki iki yöntemden birini kullanarak sunar:
- Kâr veya zararla ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen değişimler için sunulan kalemlerin içinde ya da
 - Kâr veya zararla ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde meydana gelen değişimler için sunulan ilgili kalemlerin yanında ayrı bir kalem olarak.
- B21. Benzer şekilde işletme, elden çıkarılacak varlık grubu sunması durumunda, TFRS 5'in 38 inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalmaksızın, elden çıkarılacak varlık grubunun parçası olan düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç ve alacak bakiyelerinin toplamını TFRS 5'in 38 inci paragrafında zorunlu tutulan kalemlere dâhil etmez. Bunun yerine işletme, elden çıkarılacak varlık grubunun parçası olan düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç ve alacak bakiyelerinin toplamını aşağıdaki iki yöntemden birini kullanarak sunar:
- 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.
- B22. Elden çıkarılacak varlık grubu veya durdurulan faaliyetlerle ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini ve bu bakiyelerde meydana gelen değişimleri ilgili düzenlemeye dayalı erteleme hesap kalemlerine dâhil etmesi durumunda işletmenin, söz konusu bakiyeleri ve bu bakiyelerde meydana gelen değişimleri bu Standardın 33 üncü paragrafında belirtilen

düzenlemeye dayalı erteleme hesap kalemlerinin analizinin bir parçası olarak ayrı bir şekilde açıklaması gerekli olabilir.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar ile TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar'ın uygulanması

- B23. TFRS 10'un 19 uncu paragrafı “ana ortaklığın konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanmasını” zorunlu kılar. Bu Standardın 8 inci paragrafı, bu Standardın kapsamında olan ve bu Standardı uygulamayı seçen bir işletmenin, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinden kaynaklanan tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerine bu Standardın tüm hükümlerini uygulamasını 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.
- B24. Benzer şekilde, TMS 28'in 35-36 ncı paragrafları, 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 ilişkin Açıklamalar'ın uygulanması

- B25. TFRS 12'nin 12(e) paragrafı, 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) paragrafı uyarınca açıklanması zorunlu kılınan tutarlara dâhil edilen düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerindeki net değişimi açıklar.
- B26. TFRS 12'nin 12(g) paragrafı, raporlayan işletme açısından önemlilik kriterini sağlayan kontrol gücü olmayan payların bulunduğu her bir bağlı ortaklık için, TFRS 12'nin B10 paragrafında belirlenen şekilde bağlı ortaklığa ilişkin özet finansal bilginin açıklanmasını zorunlu kılar. Benzer şekilde, TFRS 12'nin 21(b)(ii) paragrafı, raporlayan işletme açısından önemlilik kriterini sağlayan her bir iş ortaklığı ve iştirak için, TFRS 12'nin B12 ve B13 paragraflarında belirlenen şekilde iş ortaklığı veya iştirakle ilgili özet finansal bilgilerin açıklanmasını zorunlu kılar. TFRS 12'nin B16 paragrafı, tek başına önemli olmayan diğer tüm iştirak ve iş ortaklıkları için TFRS 12'nin 21(c) paragrafına göre açıklanması gereken özet finansal bilgileri belirler.
- B27. TFRS 12'nin 12, 21, B10, B12-B13 ve B16 paragraflarında belirlenen bilgilere ek olarak, bu Standarda göre düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini finansal tablolarına alan bir işletme, TFRS 12'de yer alan açıklamaların yapılmasının zorunlu kılındığı tüm işletmeler için, toplam düzenlemeye dayalı erteleme hesabı borç bakiyesini, toplam düzenlemeye dayalı erteleme hesabı alacak bakiyesini ve söz konusu bakiyelerde meydana gelen net değişimi, kâr veya zarara ve diğer kapsamlı gelire yansıtılan tutarlar itibarıyla açıklar.
- B28. TFRS 12'nin 19 uncu paragrafı, bir bağlı ortaklıktaki kontrolün kaybı sonucunda ortaya çıkan ve TFRS 10'un 25 inci paragrafına göre hesaplanan bir kazanç veya kayıp finansal tablolara

alındığında açıklanması gereken bilgileri belirler. Bu Standardı uygulamayı seçen bir işletme TFRS 12'nin 19 uncu paragrafı uyarınca açıklanması gereken bilgilere ek olarak, söz konusu kazanç veya kaybın ne kadarının, önceki bağlı ortaklıktaki düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin kontrolün kaybedildiği tarihte finansal tablo dışı bırakılması sonucu ortaya çıktığını açıklar.

Ek C

Yürürlük tarihi ve geçiş

Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

Yürürlük tarihi ve geçiş

Yürürlük tarihi

- C1. 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.