

TFRS YORUM 12

İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARI

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları” Yorumu 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/07/2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Yorum, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 101 sıra no’lu,
 3. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 191 sıra no’lu,
 4. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci ve üçüncü değişiklikler ise doğrudan TFRS Yorum 12 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2007, üçüncü değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS Yorum 12’nin ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Sözü edilen Yorumu bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS Yorum 12’nin bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden (www.tmsk.org.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

İlgili Düzenlemeler

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 12'nin "İlgili Düzenlemeler" bölümünü aşağıdaki şekilde uygular]

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 18 Hasılat
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TFRS Yorum 4 Sözleşmenin Kiralama İşlemi Kapsayıp Kapsamadığının Belirlenmesi
- TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar¹

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 12'nin "İlgili Düzenlemeler" bölümünü aşağıdaki şekilde uygular]

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- **TFRS 9 Finansal Araçlar**
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 18 Hasılat
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

¹ TMS Yorum 29'un daha önceden Açıklama- İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları olan başlığı TFRS Yorum 12 tarafından değiştirilmiştir

- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TFRS Yorum 4 Sözleşmenin Kiralama İşlemi Kapsayıp Kapsamadığının Belirlenmesi
- TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar²

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 12’nin “İlgili Düzenlemeler” bölümünü aşağıdaki şekilde uygular]

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TFRS 9 Finansal Araçlar
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 18 Hasılat
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TFRS Yorum 4 Sözleşmenin Kiralama İşlemi Kapsayıp Kapsamadığının Belirlenmesi
- TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar³

Ön Bilgi

- 1 Birçok ülkede, yol, köprü, tünel, hapisane, hastane, havalimanı, su dağıtım tesisleri, enerji tedariki ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin altyapı; geleneksel olarak kamu sektörü tarafından inşa edilmekte, işletilmekte, bakımı yapılmakta ve kamu bütçesi ödeneğinden finanse edilmektedir.
- 2 Bazı ülkelerde, devlet, söz konusu altyapının geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına özel sektör katılımını sağlamak amacıyla sözleşmeye dayalı hizmet anlaşmaları düzenlemektedir. Altyapı hâlihazırda mevcut olabilir veya hizmet anlaşması dönemi sırasında inşa ediliyor olabilir. Bu Yorum kapsamındaki bir anlaşmada tipik olarak, kamu hizmeti sağlamak amacıyla kullanılan altyapıyı inşa eden veya altyapıyı yenileyen (örneğin altyapının kapasitesini artırarak) ve belli bir dönem içerisinde altyapıyı işleten ve altyapının bakımını yapan bir özel sektör işletmesi (işletmeci) yer alır. İşletmeciye, anlaşma dönemi boyunca vermiş olduğu hizmetlerin karşılığında bir ödeme yapılır. Söz konusu anlaşma, performans standartları ve fiyatların düzenlenmesine yönelik mekanizmalar ile ihtilafların çözümüne yönelik anlaşmaları belirleyen bir

² TMS Yorum 29’un daha önceden Açıklama- İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları olan başlığı TFRS Yorum 12 tarafından değiştirilmiştir

³ TMS Yorum 29’un daha önceden Açıklama- İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları olan başlığı TFRS Yorum 12 tarafından değiştirilmiştir

sözleşme tarafından yürütülür. Sözü edilen anlaşma, genellikle ‘yap-işlet-devret’, ‘iyileştir-işlet-devret’ veya ‘kamudan özel sektöre’ imtiyazlı hizmet anlaşması olarak tanımlanır.

- 3 Bu hizmet anlaşmalarının bir özelliği, yükümlülüğün kamu hizmeti niteliğinin işletmeci tarafından üstlenilmesidir. Kamu politikası, hizmetleri işleten tarafın kimliğine bakılmaksızın kamuya sunulan altyapıya ilişkin hizmetler içindir. Hizmet anlaşması, sözleşmeye dayalı olarak, işletmeciyi kamu sektörü işletmesi adına hizmetleri kamuya sunma konusunda yükümlü kılar. Hizmet anlaşmalarının diğer yaygın özellikleri aşağıdaki gibidir:
- (a) Hizmet anlaşmasını yapan taraf (imtiyazı tanıyan), devlet kurumları dahil olmak üzere, bir kamu sektörü işletmesi veya hizmeti sunma sorumluluğunun devredildiği bir özel sektör işletmesidir.
 - (b) İşletmeci, altyapının ve ilgili hizmetlerin en azından bazılarının yönetiminden sorumludur ve sadece imtiyazı tanıyan taraf adına vekil olarak hareket etmez.
 - (c) Sözleşme, işletmeci tarafından toplanacak başlangıç fiyatlarını belirler ve hizmet anlaşması dönemi boyunca fiyat değişikliklerini düzenler.
 - (d) İşletmeci, başlangıçta altyapıyı hangi tarafın finanse ettiğine bakmaksızın az miktarda bedel karşılığında veya hiçbir ek bedel almadan anlaşma döneminin sonunda belirlenmiş koşullar çerçevesinde altyapıyı, imtiyazı tanıyana teslim etmekle yükümlüdür.

Kapsam

- 4 Bu Yorum, kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarının işletmeciler tarafından muhasebeleştirilmesini düzenler.
- 5 Bu Yorum, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmaları için geçerlidir:
- (a) İmtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetleri kimin için vermesi gerektiğini ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi durumunda ve
 - (b) İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıtayla, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi durumunda.
- 6 Kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmasında bütün yararlı ömrü boyunca (tüm yararlı ömre tabi varlıklar) kullanılan altyapı, 5(a) Paragrafında belirtilen koşulların karşılanması halinde bu Yorumun kapsamına girer. UR1-UR8 Paragrafları, kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarının bu Yorumun kapsamına girip girmediğinin ve ne derecede bu Yorumun kapsamına girdiğinin belirlenmesini düzenler.
- 7 Bu Yorum, aşağıda belirtilen her iki madde için de geçerlidir:
- (a) İşletmecinin hizmet anlaşması nedeniyle inşa ettiği veya üçüncü bir taraftan elde ettiği altyapı ile
 - (b) İmtiyazı tanıyanın hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda işletmeciye imtiyaz hakkı tanıdığı mevcut altyapı.
- 8 Bu Yorum, hizmet anlaşmasına girmeden önce işletmeci tarafından maddi duran varlık olarak elde tutulan ve muhasebeleştirilen altyapının muhasebeleştirilmesini düzenlemez. Bu tür bir altyapı için TFRS’lerin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri (TMS 16’da belirtilen) uygulanır.
- 9 Bu Yorum, imtiyazı tanıyanlarca yapılan muhasebeleştirme işlemlerini düzenlemez.

Konular

- 10 Bu Yorum, imtiyazlı hizmet anlaşmalarındaki yükümlülüklerin ve ilgili hakların muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin genel ilkeleri belirler. İmtiyazlı hizmet anlaşmalarının açıklama bilgilerine ilişkin hükümler TMS Yorum 29 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar* kapsamında yer alır. Bu Yorumda düzenlenen konular aşağıdakilerdir:
- (a) İşletmecinin altyapı üzerindeki haklarının kullanımı;
 - (b) Anlaşma bedellerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi;

- (c) İnşaat veya yenileme hizmetleri;
- (d) İşletme hizmetleri;
- (e) Borçlanma maliyetleri;
- (f) Bir finansal varlığın ve maddi olmayan duran varlığın sonraki muhasebeleştirme işlemi;
- (g) İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciyeye sunulan kalemler.

Görüş Birliği

İşletmecinin altyapı üzerindeki haklarının kullanımı

- 11 Bu Yorum kapsamına giren altyapı, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez; çünkü sözleşmeye dayalı olarak yapılan hizmet anlaşmaları, işletmeciyeye kamu hizmeti altyapısının kullanımının denetlenmesi hakkını devretmez. İşletmeci, sözleşmede belirlenen şartlar çerçevesinde imtiyazı tanıyan adına kamu hizmetlerini sunmak üzere altyapıyı işletmek için imtiyaz hakkına sahiptir.

Anlaşma bedelinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi

- 12 Bu Yorumun kapsamına giren sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartları uyarınca, işletmeci, bir hizmet sunucusu olarak hareket eder. İşletmeci, bir kamu hizmetinin sunulması için kullanılan altyapıyı inşa eder veya yeniler (inşaat veya yenileme hizmetleri) ve belirlenen dönem boyunca bu altyapıyı işletir ve altyapının bakımını (işletme hizmetleri) gerçekleştirir.
- 13 İşletmeci, gerçekleştirdiği hizmetler için TMS 11 ve TMS 18 uyarınca hâsılatını muhasebeleştirir ve ölçer. İşletmecinin tek bir sözleşme veya anlaşma çerçevesinde birden fazla hizmet gerçekleştirmesi durumunda (örneğin, inşaat veya yenileme hizmetleri ile işletme hizmetleri) alınan veya alınacak bedel, tutarlar ayrı ayrı tanımlanabildiği zaman, verilen hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri oranında dağıtılır. Söz konusu bedelin niteliği, daha sonra nasıl muhasebeleştirileceğini belirler. Finansal varlık ve maddi olmayan duran varlık olarak elde edilen bedelin daha sonra muhasebeleştirilmesi, aşağıda yer alan 23-26 ncı Paragraflarda detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

İnşaat veya yenileme hizmetleri

- 14 İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmetlerine ilişkin hâsılatı ve maliyetleri TMS 11'e göre muhasebeleştirir.

İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciyeye verilen karşılık

- 15 İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmeti veriyorsa, işletmeci tarafından alınan veya alınacak bedel, hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Söz konusu bedel,
- (a) Bir finansal varlık veya
 - (b) Bir maddi olmayan duran varlık hakları olabilir.
- 16 İşletmeci, bir finansal varlığı, inşaat hizmetleri karşılığında imtiyazı tanıyanın verdiği veya imtiyazı tanıyanın talimatı doğrultusunda verilen nakit veya diğer bir finansal varlığı elde etmeye ilişkin sözleşmeden doğan koşulsuz bir hakka sahip olduğu ölçüde muhasebeleştirir; anlaşma genellikle hukuken icra edilebilir olduğundan, imtiyazı tanıyanın çok az miktarda, ki o da varsa, ödemeyi yapmama takdiri vardır. Ödeme, işletmecinin altyapının belirlenen kalite veya etkinlik gereklerini karşıladığını garanti etmesi koşuluna bağlı olsa dahi, imtiyazı tanıyan taraf, işletmeciyeye (a) belirlenen veya belirlenebilen tutarı veya (b) eğer varsa, kamu hizmeti kullanıcılarından tahsil edilen tutarlar ile belirlenen veya belirlenebilen tutarlar arasındaki açığı ödemeyi sözleşmeye dayalı olarak taahhüt ediyorsa, işletmecinin nakit tahsil etmeye ilişkin koşulsuz bir hakkı vardır.
- 17 İşletmeci, maddi olmayan bir duran varlığı, kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkını (lisans) elde ettiği ölçüde muhasebeleştirir. Kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkı, nakit elde etmek için koşulsuz bir hak değildir; çünkü tutarlar, kamunun hizmeti kullandığı ölçüde koşula bağlıdır.
- 18 İşletmeciyeye, sunduğu inşaat hizmetleri karşılığında kısmen finansal varlıklarla kısmen de maddi olmayan duran varlıklarla ödeme yapılıyorsa, işletmecinin elde ettiği bedelin her bir unsurunun ayrı

ayrı muhasebeleştirilmesi gereklidir. Her iki unsur için alınan veya alınacak bedel başlangıçta, alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir.

- 19 İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye verilen bedelin niteliği, sözleşme şartları ve var olduğu zamandaki ilgili borçlar hukuku hükümleri esas alınarak belirlenir.

İşletme Hizmetleri

- 20 İşletmeci, işletme hizmetlerine ilişkin hâsılatı ve maliyetleri TMS 18'e göre muhasebeleştirir.

Altyapıyı belirlenen hizmet verebilir düzeye çıkarmaya ilişkin sözleşmeden doğan yükümlülükler

- 21 İşletmeci, hizmet anlaşmasının sonunda, altyapı imtiyazı tanıyana teslim edilmeden önce, (a) altyapıyı belirlenen hizmet verebilir düzeyde muhafaza etmek veya (b) altyapıyı belirlenen bir duruma çıkarmak için lisansının bir koşulu olarak yerine getirmesi gereken sözleşmeden doğan yükümlülüklerle sahip olabilir. Herhangi bir yenileme unsuru haricinde (bakınız Paragraf 14) sözleşmeden doğan altyapıyı muhafaza etme ve iyileştirme yükümlülükleri, TMS 37 uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür; örneğin, raporlama dönemi sonundaki mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya yönelik en iyi tahminde olduğu gibi.

İşletmeci tarafından katlanılan borçlanma maliyetleri

- 22 TMS 23 uyarınca, anlaşmadan kaynaklanan borçlanma maliyetleri, işletmecinin maddi olmayan bir duran varlığı (kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkı) elde etmeye yönelik sözleşmeden doğan bir hakkı bulunmadıkça, maliyetlere katlanılan dönem içerisinde bir gider olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda, anlaşmadan kaynaklanan borçlanma maliyetleri, anlaşmanın düzenlenme aşaması sırasında bu Standart uyarınca aktifleştirilir.

Finansal varlık

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 12'nin 23 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 23 TMS 32 ve TMS 39 ile TFRS 7, 16 ncı ve 18 inci Paragraflar uyarınca muhasebeleştirilen finansal varlıklar için geçerlidir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 12'nin 23 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

23. TMS 32 ve TMS 39 ile TFRS 7 ve TFRS 9, 16 ncı ve 18 inci Paragraflar uyarınca muhasebeleştirilen finansal varlıklar için geçerlidir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 12'nin 23 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

23. TMS 32 ile TFRS 7 ve TFRS 9, 16 ncı ve 18 inci Paragraflar uyarınca muhasebeleştirilen finansal varlıklar için geçerlidir.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 12'nin 24 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 24 İmtiyazı tanıyan tarafından veya imtiyazı tanıyanın talimatı ile ödenmesi gereken tutar, TMS 39 çerçevesinde,

- (a) Bir borç veya alacak,
- (b) Satılmaya hazır bir finansal varlık veya
- (c) İlk muhasebeleştirme esnasında belirtilmiş olması halinde, ilgili sınıflandırma koşulları gerçekleştiyse gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak muhasebeleştirilir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 12’nin 24 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 24 İmtiyazı tanıyan tarafından veya imtiyazı tanıyanın talimatı ile ödenmesi gereken tutar, TFRS 9 çerçevesinde,
- (a) itfa edilmiş maliyetinden muhasebeleştirilir veya
- (b) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen şekilde muhasebeleştirilir.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 12’nin 25 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 25 İmtiyazı tanıyan tarafından ödenmesi gereken tutar, borç olarak veya alacak olarak ya da satılmaya hazır finansal varlık olarak muhasebeleştirilirse TMS 39, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faizin kar veya zararda muhasebeleştirilmesini gerektirir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 12’nin 25 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 25 İmtiyazı tanıyan tarafından ödenmesi gereken tutar itfa edilmiş maliyetinden muhasebeleştirilirse TFRS 9, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faizin kâr veya zararda muhasebeleştirilmesini gerektirir.

Maddi Olmayan Duran Varlık

- 26 TMS 38, 17 nci ve 18 inci Paragraflar uyarınca muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklar için geçerlidir. TMS 38’in 45–47 nci Paragrafları, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş maddi olmayan duran varlıkların ölçülmesini düzenler.

İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye sunulan kalemler

- 27 11 inci Paragraf çerçevesinde, hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda imtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye imtiyaz hakkı tanınan altyapı kalemleri, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez. İmtiyazı tanıyan aynı zamanda, işletmecinin istediği gibi elinde tutabileceği veya tasarrufta bulunabileceği diğer kalemleri de işletmeciye sağlayabilir. Bu varlıklar, imtiyazı tanıyan tarafından hizmetlerin karşılığı olarak ödenecek bedelin bir kısmını oluşturuyorsa, bu varlıklar TMS 20’de tanımlandığı gibi devlet teşvikleri değildir. Bu varlıklar, işletmecinin varlıkları olarak muhasebeleştirilir, ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. İşletmeci, varlıkların karşılığında üstlendiği yerine getirilmeyen yükümlülüklerle ilişkin olarak bir borç muhasebeleştirir.

28 “-”

28A. “-”

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS Yorum 12’nin 28B Paragrafını aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

- 28B. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 23-25 Paragrafları değiştirilmiş, 28A Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

Geçiş

- 29 30 uncu Paragraf çerçevesinde, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, TMS 8 uyarınca muhasebeleştirilir, örneğin geriye dönük olarak.
- 30 Herhangi bir özel hizmet anlaşması için işletmecinin sunulan en erken dönemin başlangıcında geriye dönük olarak bu Yorumu uygulaması mümkün değilse, işletmeci,
- (a) Sunulan en erken dönemin başlangıcında var olan finansal varlıkları ve maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirir;

- (b) Söz konusu finansal varlıkların ve maddi olmayan duran varlıkların (önceden sınıflandırılmış olmalarına rağmen) ilgili tarihteki defter değerleri olarak daha önceki defter değerlerini kullanır ve
- (c) Tutarların cari dönemin başlangıcında olduğu gibi değer düşüklüğü için test edildiği durumda, mümkün oldukça, ilgili tarihte değer düşüklüğü için muhasebeleştirilen finansal varlıkları ve maddi olmayan duran varlıkları test eder.

Ek A

Uygulama Rehberi

Bu ek, bu Yorumun ayrılmaz bir parçasıdır.

Kapsam (Paragraf 5)

- UR 1 Bu Yorumun 5 inci Paragrafı, aşağıdaki koşullar gerçekleştiğinde, altyapının bu Yorumun kapsamına girdiğini belirtir:
- İmtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetleri kimin için vermesi gerektiğini ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi durumunda;
 - İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıtayla, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi durumunda.
- UR 2 (a) koşulunda belirtilen denetim ve düzenleme fonksiyonları sözleşme ya da başka bir vasıtayla (bir düzenleyici vasıtasıyla) düzenlenebilir ve çıktının bir kısmının ya da tamamının başka kullanıcılar tarafından alındığı durumlarla birlikte imtiyazı tanıyanın çıktının tamamını elde ettiği durumları kapsar. Bu koşul gerçekleştirilirken, imtiyazı tanıyan taraf ve ilgili taraflar birlikte dikkate alınır. İmtiyazı tanıyan bir kamu sektörü kuruluşu ise, kamu çıkarı için hareket eden düzenleyicilerle birlikte kamu sektörü bir bütün olarak, bu Yorumun amaçları doğrultusunda imtiyazı tanıyanla ilgili olarak kabul edilir.
- UR 3 (a) koşulunun amaçları doğrultusunda, imtiyazı tanıyanın fiyat üzerinde tam kontrolünün olması gerekmez: fiyatın imtiyazı tanıyan tarafından, sözleşme veya düzenleyici tarafından (örneğin bir tavan fiyat oranı tarafından) düzenlenmesi yeterlidir. Ancak, ilgili koşul, anlaşmanın özü için uygulanır. Sadece uzak durumlarda uygulanabilecek bir tavan fiyat oranı gibi esas olmayan özellikler, göz ardı edilir. Bunun aksine örneğin, sözleşmenin işletmeciye fiyatları belirleme özgürlüğünü tanıması ancak fazla karın imtiyazı tanıyana iade edilmesi durumunda, işletmecinin kazancı tavan fiyat oranına göre belirlenir ve denetim testinin fiyat bileşeni koşulu karşılanmış olur.
- UR 4 (b) koşulunun amaçları doğrultusunda, imtiyazı tanıyanın mevcut herhangi bir önemli hak/payı üzerindeki denetimi hem işletmecinin altyapıyı satmasını veya ipotek etmesini kısıtlamalı hem de imtiyazı tanıyana anlaşma süresince sürekli olarak kullanım hakkını vermelidir. Altyapıya ilişkin mevcut hak/payı, vadesi gelmiş ve anlaşma döneminin sonunda beklenen koşuldaki gibi olan altyapının tahmin edilen cari değeridir.
- UR 5 Denetim, yönetimden ayrılmalıdır. İmtiyazı tanıyan, hem Paragraf 5 (a)'da tanımlanan denetimi hem de altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı elinde bulunduruyorsa işletmeci, çoğu durumda yönetime ilişkin geniş takdir yetkisine sahip olsa dahi, sadece imtiyazı tanıyan adına altyapıyı yönetiyordur.
- UR 6 (a) ve (b) koşulları birlikte, gerekli değişiklikler dahil olmak üzere (bakınız Paragraf 21), altyapının ekonomik ömrünün tamamını ne zaman imtiyazı tanıyan tarafından denetleneceğini belirler. Örneğin, işletmecinin anlaşma süresince altyapının bir kısmını değiştirmesi gerekiyorsa (örneğin, yolun üst tabakasını veya bir binanın çatısını), ilgili altyapı kalemi bir bütün olarak dikkate alınır. Bu nedenle, imtiyaz sahibi değiştirilen ilgili parçanın nihai durumuna ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı denetliyorsa (b) koşulu, değiştirilen kısım dahil olmak üzere altyapının tamamı için gerçekleşmiş olur.
- UR 7 Bazen altyapının kullanımı Paragraf 5(a)'da belirtildiği gibi kısmen düzenlenebilir ve kısmen de düzenlenmeyebilir. Ancak, bu anlaşmalar, birçok türde olabilir:
- Fiziki olarak ayrılabilen ve bağımsız olarak işletilebilen ve TMS 36'da tanımlandığı gibi nakit yaratan birim tanımını karşılayan herhangi bir altyapı, tamamen düzenlenmemiş amaçlar için kullanılıyorsa ayrıca incelenir. Örneğin, bu durum, kalan kısmı imtiyazı tanıyan tarafından kamu hastalarını tedavi etmek için kullanılan bir hastanenin özel kısmı için geçerli olabilir.
 - Sadece yardımcı faaliyetler (hastanedeki bir dükkân gibi) düzenlenmediği zaman, denetim testleri, bu faaliyetler yokmuş gibi uygulanır; çünkü imtiyazı tanıyanın Paragraf 5'te açıklandığı gibi hizmetleri denetlemesi durumunda yardımcı faaliyetlerin varlığı, imtiyazı tanıyanın altyapı denetiminden çıkmaz.

UR 8 İşletmeci, Paragraf UR7(a)'da tanımlanan ayrılabilir altyapıyı veya Paragraf UR7(b)'de tanımlanan düzenlenmeyen yardımcı hizmetleri sağlamak amacıyla kullanılan tesisleri kullanma hakkına sahip olabilir. Her iki durumda da, imtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye verilen ve özünde kiralama işlemi olan bir işlem söz konusu olabilir; böyle bir durumda bu işlem, TMS 17 uyarınca muhasebeleştirilir.