



Heybet BER(*)

TMS-37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR ve KOŞULLU VARLIKLAR



Harun AKBEY(**)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, 2002 yılında Avrupa Birliği tarafından, halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesinin onaylanması sonucunda, tüm dünyada yeni dönem başlamıştır. Bu gelişmeler Türkiye'yi de etkilemiştir. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci ve yürürlüğüne ilişkin 1534'üncü maddeleri uyarınca anılan Kanun'un 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.

02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Anılan KHK'nin yayınlandığı 02.11.2011 tarihi itibarı ile de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun ek 1 inci maddesi ile 1999 yılından beri hizmet veren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) lağvedilmiş olup, her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın yeni oluşturulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir.

TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar standardı Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu tarafından 15.02.2006 tarihinde yayınlanmış, 2007, 2008 ve 2011 yıllarında yayınlanan tebliğler aracılığı ile güncellenmiştir.

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

Bu çalışmamızda, TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar standardı incelenecek ve tam set TMS ile KOBİ TFRS karşılaştırılacaktır.

2- STANDARDIN AMACI ve KAPSAMI

37 no'lu Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar standardının amacı;

- karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların tanımlanması, muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne yönelik kriterleri belirlemek,

- kullanıcıların bu kalemlerin nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

Karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 37'de açıklanan standart hükümlerinin uygulanması gerekir. Ancak, aşağıda belirtilen durumlar standardın kapsamı dışında bırakılmıştır.

a) Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan işlem ve olaylar bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir.

b) Başka bir standart ile düzenlenmiş olan karşılık, koşullu borç veya koşullu varlıklara ilişkin işlem ve olaylar bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir Standartta hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standardı uygular. Örneğin, bazı karşılık türleri aşağıda yer alan Standartlarda ele alınmıştır:

(a) TMS 11 İnşaat sözleşmeleri.

(b) TMS 12 Gelir vergileri.

(c) TMS 17 Kiralama İşlemleri. Fakat TMS 17, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralama için özel şartlar içermediğinden, ilgili türden işlemlere bu Standart hükümleri uygulanır.

(d) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar.

(e) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri. Ancak, bu Standart, sigortacının, TFRS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan sözleşmeye bağlı yükümlülükleri ve hakları dışında kalan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklarına uygulanır.

Karşılık olarak dikkate alınan bazı tutarlar, bir bedel karşılığında garanti veren bir işletmede olduğu gibi, gelirin finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin olabilir. Bu Standart, gelirin muhasebeleştirilmesi konusuna değinmez. Gelirin muhasebeleştirileceği durumları "TMS 18 Hasılat" Standardı belirler ve muhasebeleştirme kriterinin uygulanmasına ilişkin pratik yollar gösterir. Bu Standart, TMS 18 ile ön-görülen düzenlemeleri değiştirmez.

3- STANDARTTA GEÇEN TANIMLAR

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Bazı ülkelerde, "karşılıklar" terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu Standardın konusuna girmezler

Yükümlülük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk doğuran olay: İşletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

Hukuki yükümlülük: Aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

- (a) Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla);
- (b) Yasal düzenleme veya
- (c) Diğer kanuni uygulamalar.

Zımni kabulden doğan yükümlülük: İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

(a) Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi; ve

(b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Koşullu yükümlülük: Koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır. Bu yükümlülükler;

(a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya

(b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür:

(i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya

(ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Koşullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

Yeniden yapılandırma: Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve aşağıdakilerden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur:

- (a) İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya
- (b) Söz konusu faaliyetin ifa şekli.

Genel olarak, tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, bu Standart kapsamında “koşullu” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır.

4- MUHASEBELEŞTİRME

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır. Belirtilen üç koşul birbirleri ile “veya” bağlacı ile değil “ve” bağlacı ile bağlıdır.

(a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;

(b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,

(c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

4.1- Mevcut Bir Yükümlülüğün Bulunması

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Finansal tablolar işletmenin gelecekteki olası finansal durumuyla değil, raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilenir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz. Bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan borçlar, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla mevcut olan borçlardır. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Söz konusu yükümlülükler örnek olarak; çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinde olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına sebep olacak durumlar gösterilebilir. Benzer olarak işletme, vermiş olduğu zararı düzeltme sorumluluğu derecesinde, herhangi bir petrol tesisinin veya nükleer güç istasyonunun yedeğe çekilme maliyetleri için karşılık ayırır. Tam tersine, ticari baskılar veya kanuni zorunluluk nedeniyle, bir işletme, gelecekte faaliyetine belli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalara kalkışabilir ya da ihtiyaç duyabilir (örneğin; belirli bir fabrikaya duman filtreleri taktırılmak suretiyle). İşletme gelecekteki işlemleriyle ileride yapılacak harcamalardan kaçınılabileceğinden, örneğin faaliyet yöntemini değiştirerek, söz konusu gelecekte yapılacak harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin bir karşılık kaydı finansal tablolara yansıtılmaz.¹

Örnek 1: (IAS 37, Appendix C, Examples 6): Çimento üreten bir işletmenin baca filtresi bulunmaktadır. 2008 yılında yapılan yasal düzenleme gereği, fabrikanın baca filtresi taktırması zorunlu hale gelmiştir. Baca filtresi kullanımını şart kılan yeni düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen dönem sonunda, işletme baca filtresini taktırmamış ise baca filtresinin takılmasına ilişkin maliyetler için değil, düzenlemeye uyum sağlanmaması nedeniyle ödenmesi gereken cezalar için karşılık ayırması gerekir.

Başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin (örneğin; yeterince belirgin kamu açıklamaları) zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebepleriyle, daha sonra bir yükümlülük oluşturabilir. Örneğin; çevresel hasarların olduğu durumlarda, sonuçların düzeltilmesine ilişkin olarak herhangi bir yükümlülük doğma-

¹ 37-TMS 19.mad.

yabilir. Ancak, yeni bir kanun, mevcut bir hasarın düzeltilmesini gerektirdiği veya işletmenin kendisi için zımni bir yükümlülük yaratarak hasarın düzeltilmesi ile ilgili kamusal anlamda bir sorumluluk yüklendiği durumlarda, hasarın oluşması sorumluluk oluşturan bir olay haline gelir.²

Örnek 2: (IAS 37, Appendix C, Examples 2B): Bir petrol şirketi, çevresel kirliliğe ilişkin yasal düzenlemesi bulunmayan bir ülkede faaliyette bulunmaktadır. Eğer işletme bu kirliliği ortadan kaldırma yükümlülüğünü kabul eden çevresel bir politikayı yayınlarsa, karşı taraflarda geçerli bir beklenti yaratmış olur, dolayısıyla yapısal bir yükümlülüğü ortaya çıkar. Sonuç olarak, işletmenin gerçekçi bir tahminde bulunarak karşılık ayırması gerekir.

4.2- Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkışlarının Muhtemel Olması

Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Bu Standardın uygulanması açısından, bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, örneğin belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir. Mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanır.

Pek çok sayıda benzeri yükümlülük bulunması durumunda (urun garantileri vb. sözleşmeler gibi), yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların işletme dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir kalem için işletme dışına çıkış olasılığı düşük bile olsa, bir yükümlülük çeşidini bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir. Bu durumda karşılık finansal tablolara yansıtılır.³

4.3- Yükümlülük Tutarının Güvenli Bir Bicimde Tahmini

Çok nadir durumlar dışında, işletme bir dizi olası sonuç belirleyebilme imkanına sahip olacağından, yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayrılması işleminde yeterince güvenilir bir biçimde kullanılabilecek bir tahminde bulunabilir. Güvenilir bir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, finansal tablolara yansıtılmayan bir borç mevcut olabilir. Söz konusu borç, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

5- KOŞULLU BORÇLAR

Koşullu borçlar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:

² 37-TMS 21. mad.

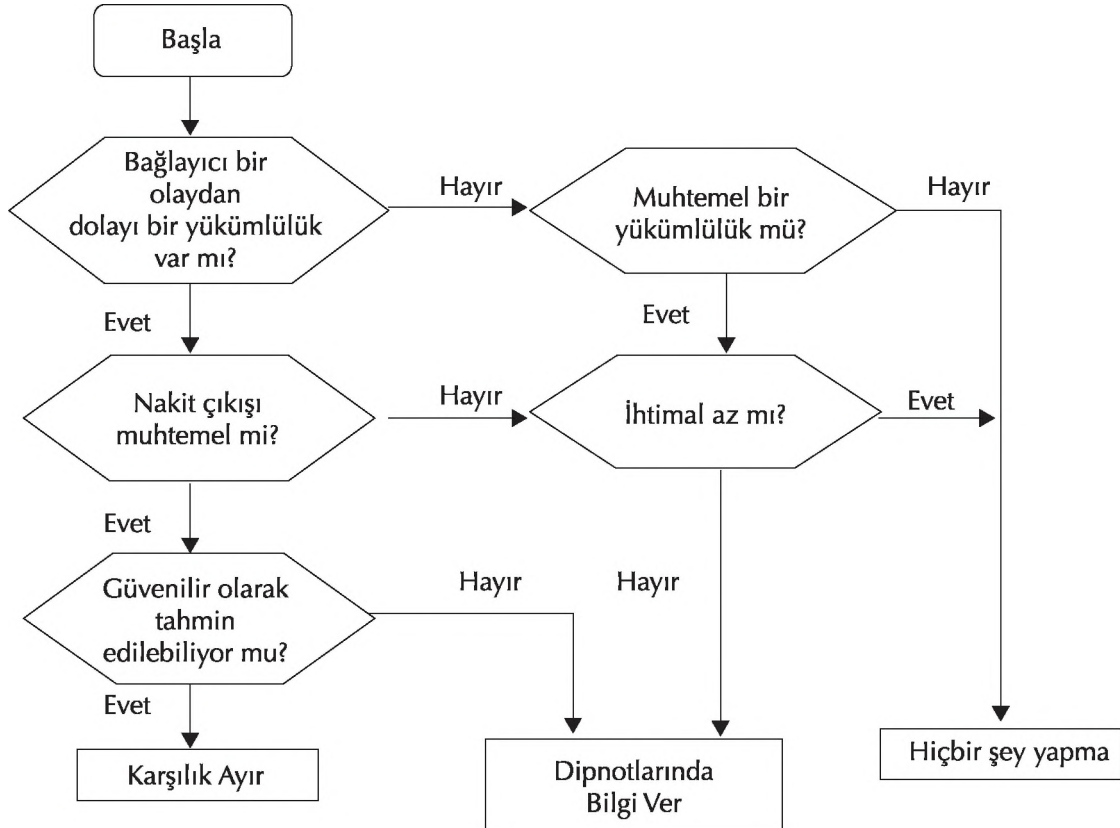
³ 37-TMS 23-24. mad

(i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya

(ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Bir başka deyişle, geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak, yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle finansal tablolara yansıtılamayan bir borçtur. Koşullu borçlar finansal dipnotlarında açıklanır. Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise, sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır.

Aşağıdaki grafik, karşılıkların ve koşullu borçların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi veya dipnotlarda açıklanmasına ilişkin karar sürecini göstermektedir.⁴



⁴ Kaynak: International Financial Reporting Standards (IFRS), Appendix B, 2006, 1620.

6- KOŞULLU VARLIKLAR

Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur. Bunun bir örneği; herhangi bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmekte olduğu, sonucu belli olmayan hak talepleridir. İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz. Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur. Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.

Aşağıdaki tabloda, karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklara ilişkin olası örnekler yer almaktadır.⁵

Karşılıklar	Koşullu borçlar	Koşullu varlıklar
- garanti gider karşılıkları - vergi karşılıkları - ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler - satış primi karşılıkları - yeniden yapılandırma karşılıkları - dava karşılıkları - emeklilik karşılıkları	- devam etmekte ve aleyhte açılan davalar (karşılık ayrılmayanlar, gerekçesi ile birlikte) - cirolar - işletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler - verilen teminat mektubu ve kefaletler - işletme aleyhine olan tazminat talepleri - sadece işletme tarafından bilinen patent hakkı ihlalleri veya çevreye verilen zararlar	- alınan teminat mektupları - yaptırılan sigortalar - alınan iş garantileri - işletme aleyhine açılan davalar - devletten alınacak yardımlar

7- ÖLÇME

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır. Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır.

⁵ Kaynak: International Financial Reporting Standarts (IFRS), Appendix B, 2006, 1621.

Örnek 3: Bir işletme, satmış olduğu ürünleri, müşterilerin alım tarihinden itibaren ilk 6 ay içerisinde görülen her türlü üretim hatasına ilişkin onarım maliyetlerini karşılama garantisi altında satmaktadır. Satılmış olan tüm ürünlerde küçük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 1 milyon TL'yi bulacaktır. Satılmış olan tüm ürünlerde büyük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 4 milyon TL'yi bulacaktır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilksin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin %75'inin hatasız olacağı, %20'sinin küçük hatalar içereceği, %5'inin ise büyük hatalar içereceğini göstermektedir. İşletme garanti yükümlülüklerine ilişkin olarak doğabilecek bir çıkış olasılığını bütün olarak değerlendirmelidir. Bu durumda, onarımların maliyetinin beklenen değeri; $(\%75 \times 0) + (\%20 \times 1.000.000\text{-TL}) + (\%5 \times 4.000.000\text{-TL}) = 400.000\text{ TL}$ olacaktır.

8- RİSKLER ve BELİRSİZLİKLER

Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır. Risk, sonucun değişkenliğini ifade eder. Riske göre ayarlama, borcun tutarını artırabilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekir.

9- BUGÜNKÜ DEĞER

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. Paranın zaman değeri nedeniyle raporlama döneminden (bilanço tarihinden) hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir.

Örnek 4⁶: Bir müşteri, bir işletmenin ürünlerinden birini kullanırken gerçekleşen kişisel bir yaralanma ile ilişkili olarak söz konusu işletmeye dava açmıştır. İşletmenin avukatları, deneyimlerine dayanarak raporlama tarihinde (31 Aralık 20X1), işletmenin müşteriye %30 ihtimalle 2 milyon PB, %70 ihtimalle 300,000 PB tazminat ödemesinin gerekeceğini tahmin etmektedirler. Mahkeme kararının iki yıllık bir süre içerisinde verileceği beklenmektedir. İki yıllık devlet tahvillerine dayalı risksiz faiz oranı % 5'tir. İşletme, borca ilişkin riskleri ayarlamak için % 4 iskonto oranının uygun olduğunu belirlemiştir. Sonucun, iki yıllık bir süre içerisinde ya 2 milyon PB ya da 300,000 PB tutarında nakit çıkışı şeklinde gerçekleşmesi beklenmektedir. Tek başına en olası sonuç, yükümlülüğü yerine getirmek için 300,000 PB tutarında tazminatın ödenmesidir. Ancak, diğer olası sonuç, en olası sonuçtan daha yüksek bir ihtimali içerdiğinden, 31 Aralık 20X1 itibarıyla, yükümlülüğün en gerçekçi tahmini, 300,000 PB'lik en olası sonucun bugünkü değerinden daha fazla olacaktır. Raporlama tarihinde (31 Aralık 20X1), yükümlülüğü yerine getirmek için gerekli tutarın belirlenmesindeki prensibe uygun olarak işletme, tutarı belirlemede tahmini değer yaklaşımını kullanabilir. Dolayısıyla, 810,000 PB'lik tahmini değer bugünkü değeri için bir karşılık muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır. Bu durumda işletme, 31 Aralık 20X1'de yaklaşık 748,891 PB tutarında bir karşılık muhasebeleştirecektir. Hesaplamalar: Tahmini değer: $(\%30 \times 2.000.000\text{ PB}) + (\%70 \times 300.000\text{ PB}) = 810.000\text{ PB}$.

Tahmini değer risk düzeltmesi yapılmış bugünkü değeri: $810.000\text{ PB} \times (1/1.04) \times (1/1.04) = 748.891\text{ PB}$.

⁶ http://kgk.gov.tr/contents/files/egitim_modulleri/modul21.pdf

10- MUHASEBELEŞTİRME ve ÖLÇME KURALLARININ UYGULANMASI**10.1- Gelecekteki Faaliyet Zararları**

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Gelecek dönem faaliyet zararları, borcun tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak belirlenen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaz. Gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, faaliyete ilişkin belli varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir. İşletme, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı çerçevesinde, söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol eder.

10.2- Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye iliskin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. Birçok sözleşme (örneğin bazı satın alma siparişleri), diğer tarafa bedel ödemeksizin iptal edilebilir ve bu nedenle ortada herhangi bir yükümlülük olmaz. Diğer bazı sözleşmeler, sözleşmeye taraf olanların her biri için hak ve yükümlülükler doğurur. Olayların bu tür sözleşmeleri ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirmeleri durumunda, ilgili sözleşme bu Standardın kapsamına girer ve finansal tablolara yansıtılan bir borç oluşur. Belli koşullar altında yürürlüğe girecek ve ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğinde olmayan sözleşmeler bu Standardın kapsamı dışındadır.

Örnek 5 ⁷: Bir işletme faaliyet kiralaması yoluyla kiraladığı bir fabrikada faaliyetlerini karlı bir şekilde sürdürmektedir. 2008 yılı aralık ayında işletme yeni bir fabrikaya taşınıyor. Eski binaya ilişkin kira sözleşmesi gelecek 4 yıl boyunca devam edecek olup, işletme sözleşmeyi iptal edememekte ve bir başkasına da kiraya verememektedir. Geçmişteki olay, yasal yükümlülük doğuran kira sözleşmesinin imzalanmasıdır. Kira sözleşmesi, ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmedir ve işletmeden kaynak çıkışı olmasıdır. bu durumda iptal edilemez kira ödemelerinin en iyi tahmini yapılarak karşılık ayrılır.

10.3- Yeniden Yapılandırma

Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır. Yeniden yapılandırma tanımına girebilecek örnek olaylar;

- (a) Bir is kolunun satışı veya sona erdirilmesi,
- (b) Bir ülke ya da bölgede yer alan is yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması.
- (c) Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler ve
- (d) İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar.

Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık yalnızca karşılıklara ilişkin olarak yer verilen genel muhasebe kriterlerinin karşılanması durumunda ayrılır. Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde söz konusu olur:

- (a) İşletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin en azından aşağıdaki hususları belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planının olması:
 - (i) İlgili işletme veya işletme kısmını;
 - (ii) Etkilenecek başlıca merkezleri;

⁷ IAS 37, Appendix C, Examples 8

(iii) Hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin bulundukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayılarını;

(iv) Gerçekleştirilecek harcamaları ve

(v) Planın ne zaman uygulanacağını ve

(b) İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.⁸

Örnek 6 : A Bankası bir şubesinin kapatılmasına yönelik olarak 2008 yılı Aralık ayı içerisinde yönetim kurulu kararı almıştır. Bilanço tarihi itibarıyla uygulamaya yönelik başka bir işlem yapılmamıştır. Bu durumda, yasal bağlayıcılığı olan bir olay gerçekleşmediğinden yasal bir yükümlülük doğmamıştır, bu nedenle karşılık ayrılmaz. Ancak, şubenin kapatılmasına ilişkin resmi planlar yönetim kurulunda onaylanıp, bu karar müşterilere ve işten çıkarılacak personele bildirildiğinde, şubenin kapatılmasının getireceği maliyetler için karşılık ayrılır.

11- KARŞILIKLARIN ÖLÇÜLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 7: Faaliyet konusu cep telefonu imalatı olan (X) işletmesinin 2011 yılı cep telefonu satışları tutarı 10.000.000-TL'dir. (X) İşletmesi üretmiş olduğu cep telefonlarına 2 yıl garanti vermekte olup geçmiş yıllardaki deneyimlerine göre satışların % 4'ü oranında garantiden kaynaklanan harcamalar yapıldığı hesaplanmıştır. Garanti harcamalarının %40'ı birinci yılda, %60'ı ise ikinci yılda ortaya çıkmaktadır.

Çözüm: Söz konusu garanti için karşılık ayrılabilmesi için üç kriterin sorgulanması ve üçünün de mevcut olması gerekmektedir. Üç koşulun birlikte varlığı durumunda işletme karşılık ayıracak ve finansal tablolarına yansıtacaktır.¹⁰

Kriter	Var mı?
1-Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük mü?	Evet
2-Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması muhtemel mi?	Evet
3- Yükümlülük tutarı güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor mu?	Evet

Yukarıdaki verilere göre (X) işletmesinin 31.12.2011 tarihine ait muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

31.12.2011	Borç	Alacak
730-Genel Yönetim Giderleri	400.000	
479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		400.000
(10.000.000 x %4=400.000)		

⁸ 37-TMS 72.mad

⁹ Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap: TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları TURMOB Yayınları No:427 2.baskı s. 463

¹⁰ Selvi, Yavup: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 99, 2. Baskı, s. 223

31.12.2011	Borç	Alacak
479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	160.000	
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları (400.000 x %40= 160.000)		160.000

2011 yılında 150.000-TL tutarında garanti kapsamında gider harcaması yapılmıştır. Bu harcamaların 30.000-TL'lik kısmı işçilik, kalan tutarı ise malzeme giderinden oluşmuştur.

/ /	Borç	Alacak
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	150.000	
150-İlk madde ve malzeme		120.000
720-Direkt İşçi Gideri (veya 730-Gen. Ürt. Gid.)		30.000

yıl içerisinde harcama yapıldıkça, giderin çeşidine göre yukarıdaki muhasebe kaydı yapılır.

2011 yılının sonunda "479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesabından "379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesabına aktarma yapılır.

31.12.2012	Borç	Alacak
479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	240.000	
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları (400.000 x %60= 240.000)		240.000

2012 yılı içerisinde toplam 200.000-TL tutarında garanti gideri gerçekleşmiştir. Bu harcamanın 150.000-TL'lik kısmı malzemeden, kalan kısmı ise işçilik giderinden oluşmuştur.

/ /	Borç	Alacak
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	240.000	
479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	10.000	
150-İlk madde ve malzeme		150.000
720-Direkt İşçi Gideri		50.000

Örnek 8: Otomotiv imalat sektöründe faaliyet gösteren (X) hakkında Rekabet Kurumu tarafından yürütülen soruşturma sonuçlanmış ve 13.11.2011 tarihinde işletme aleyhine Rekabetin Korunması Hakkında Kanun gereğince 200.000-TL idari para cezasının uygulanmasına karar verilmiştir.

Akabinde, işletme tarafından Danıştay nezdinde bir iptal davası açılmış ve Danıştay yürütmenin durulmasına karar vermiştir. İşletme avukatları, bu durumu Danıştay'ın Rekabet Kurulu kararının iptal edeceği yönünde bir işaret olarak değerlendirmiştir.

Çözüm: Rekabet Kurulu'nun kararı doğrultusundaki idari para cezası için karşılık ayrılabilmesi için üç koşulun sorgulanması ve üç koşulunda sağlanması gerekmektedir. Üç koşulun birlikte varlığı durumunda işletme kararlaştırılan idari para cezası karşılık ayıracak ve bu tutarı finansal tablolarına yansıtacaktır. Aşağıdaki tablo, 3 kriterin sorgulanmasını içermektedir.

Kriter	Var mı?
1-Geçmişten kaynaklanan mevcut bir yükümlülük mü?	Evet
2-Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması muhtemel mi?	Hayır
3-Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor mu?	Evet

İşletme avukatlarının, Danıştay'ın yürütmenin durdurulması yönündeki kararını Rekabet Kurulu kararının iptal edileceği yönünde bir işaret olarak değerlendirmiş olduğundan, "Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkışının Muhtemel Olması" koşulu sağlanmamıştır. Karşılık ayrılması için gerekli olan ikinci koşulumuz sağlanamadığı için işletme söz konusu idari para cezası için karşılık ayırmayacak olup söz konusu cezaya ilişkin detaylı açıklamayı "koşullu borç" olma özelliği taşıdığı için durumu 31.12.2011 tarihli konsolide bilançosunun dipnotlarında 31 numaralı "Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler" başlığında açıklayacaktır.

12- TAM SET IFRS'LER ile IFRS FOR SMES ARASINDAKİ KARŞILAŞTIRMA

Tam set IFRS (TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar) ve IFRS for SMEs (Modül 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar), karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile koşullu borçların ve koşullu varlıkların açıklanması konusunda aynı prensiplere sahiptir. Ancak, IFRS for SMEs (Modül 21) basit bir dille hazırlanmıştır ve prensiplerin nasıl uygulanacağına dair daha az rehberlik içermektedir.

13- SONUÇ

Uluslararası muhasebe standartlarının amacı, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkiye'de yayımlanmaktadır. Bu standartlardan birini teşkil eden 37 no'lu Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardının amacı; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların tanımlanması, muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne yönelik kriterleri belirlemek, ayrıca kullanıcıların bu kalemlerin nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

KAYNAKÇA

- Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap: TMS/IFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları TURMOB Yayınları No:427 2.baskı
- Selvi, Yavup: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 99, 2. Baskı
- TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardı
- KOBİ Modül 21- Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardı eğitim materyali