



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

# FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup  
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

## Modül 19

KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI  
YÜKÜMLÜLÜKLER VE  
ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

## **BÖLÜM 19 – KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR**

### **1. GİRİŞ**

İşletmelerin henüz gerçekleşmemiş fakat gerçekleşme ihtimali gerçekleşmeme ihtimalinden yüksek olan bazı yükümlülükleri olabilir. Davalara ilişkin yükümlülükler, garanti yükümlülükleri, tazminat yükümlülükleri bunlara örnek olarak verilebilir. Bu tür yükümlülükler henüz gerçekleşmemiş olsalar da gerçekleştiklerinde finansal tablolara etkileri olacağından güvenilir biçimde ölçülmeleri durumunda kayda alınmaları finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Özellikle ülkemizde işletmeler için önemli bir yükümlülük olan kıdem tazminatı yükümlülüğünün finansal tablolarda yer alması işletmelerin finansal açıdan gerçek durumlarının sunumu açısından önemlidir.

Diğer taraftan, işletmelerin belirli şartların gerçekleşmesi halinde ortaya çıkabilecek varlık veya yükümlülükleri bulunabilmektedir. Bu varlık ve yükümlülükler gerçekleşme olasılıkları arttığında finansal tablo dipnotlarında kullanıcıların bilgisine sunulur.

BOBİ FRS Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar'da

- Karşılıkların nasıl kayda alınacağını ve ölçüleceği,
- Şarta bağlı yükümlülüklerin ve şarta bağlı varlıkların finansal tablolara nasıl yansıtılacağı

düzenlenmektedir.

Karşılıklar yükümlülüklerin bir alt kümesidir. Yükümlülük, “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünün 1.32 paragrafında “geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetler” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu kapsamda karşılıklar, zamanı veya tutarı kesin olmayan bir yükümlülük olarak tanımlanarak bunların nasıl finansal tablolara yansıtılarak ölçüleceği düzenlenmektedir.

Bu bölümde ayrıca kayda alma kriterlerini karşılamayan şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin de finansal tablo dipnotlarında açıklanma koşulları düzenlenmektedir.

Bir sonraki sayfadaki karar ağacı bir karşılığın veya şarta bağlı yükümlülüğün ne zaman ortaya çıkacağına ve hangi durumlarda finansal tablolara yansıtılacağına ilişkin rehberlik sağlamaktadır:

**Şekil 1 – Karşılık veya Şarta Bağlı Yükümlülüğün Meydana Gelme ve Kayda Alınmasına ilişkin Karar Ağacı**



## 2. BÖLÜM ÖZETİ

### TANIMLAR

**Karşılık:** Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

**Şarta bağlı yükümlülük:**

- 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 kayda alınamayan mevcut yükümlülüktür:
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
- Yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

**Şarta bağlı 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.

### KAYDA ALMA

KARŞILIKLAR	ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜK	ŞARTA BAĞLI VARLIK
Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde kayda alınır: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması,</li> <li>➤ Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,</li> <li>➤ Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.</li> </ul>	Finansal tablolara yansıtılmaz.	Finansal tablolara yansıtılmaz.

### ÖLÇÜM

- Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır.
- Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır.
- Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz.
- Karşılıklar, en gerçekçi tahmini yansıtmak üzere, raporlama dönemi sonu itibarıyla gözden geçirilir ve düzeltilir.

### 3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

#### 3.1. KAPSAM

##### **Paragraf 19.2 - Bu Bölüm Kapsamında Ele Alınan Karşılıklar**

Bu bölüm, diğer bölümlerde özel olarak ele alınan karşılıklar (örneğin kiralama işlemlerinden, inşa sözleşmelerinden ve gelir üzerinden alınan vergilerden ortaya çıkanlar) hariç olmak üzere, kıdem tazminatı karşılığı da dâhil tüm karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklerle ve şarta bağlı varlıklara uygulanır.

##### **Açıklama:**

Bu bölüm tüm karşılıklara uygulanır. Bununla birlikte 19.2 paragrafında belirtildiği üzere bazı karşılıklar ilgili bölümünde özel olarak ele alınmıştır. Örneğin, kiralama işlemlerinden kaynaklanan karşılıklar, inşa sözleşmelerinden ortaya çıkan karşılıklar için ilgili bölümde yer alan hükümler uygulanır. Bunlar dışındaki karşılıkların tümü için ise bu bölümde yer alan hükümler uygulanmaktadır.

##### **Paragraf 19.3 - Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler**

Bu bölümdeki hükümler, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece, tarafların henüz hiçbir yükümlülüğünü yerine getirmediği veya her iki tarafın da yükümlülüğünü aynı ölçüde kısmen yerine getirdiği sözleşmelere uygulanmaz. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir. Böyle bir sözleşmeyle zarar etmeleri kaçınılmaz hale gelen işletmeler, kaçınılamayan net zararları için karşılık ayırır. Örneğin, bir geleneksel kiralama kapsamında işletmenin artık kullanmadığı bir varlığı kiralaması için sözleşmeye bağlı olarak ödeme yapma zorunluluğu bulunduğu durumda, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğünü yerine getirmek için yapmayı beklediği harcamaların en gerçekçi tahminini yansıtan tutar kadar karşılık ayırır. Bu tutar örneğin varlığın sahibinin kiralama iptal etmek için kabul edeceği tutar olabilir.

##### **Açıklama:**

19.3 paragrafında belirtildiği üzere bu bölüm, henüz tamamen ifa edilmemiş olan sözleşmelere uygulanmaz. Çünkü tamamıyla ifa edilmemiş sözleşmelerde hâlen tarafların yerine getirmeleri gereken önemli yükümlülükleri bulunmaktadır.

Bununla birlikte, bu bölüm henüz ifa edilmemiş olan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere uygulanır.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, işletmenin sözleşme kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirmek için katlanacağı kaçınılmaz maliyetlerin elde edeceği faydayı aştığı sözleşmelerdir.

Bu doğrultuda, bir sözleşmeyi yerine getirmek için kaçınılamayacak maliyetler aşağıdaki maliyetlerden tutar olarak daha az olanıdır:

- Sözleşmeyi yerine getirmek için katlanılması gereken maliyetler,
- Sözleşmenin yerine getirilmemesi (ya da getirilememesi) durumunda katlanılacak olan tazminat veya cezalar.

Bu kapsamda, söz konusu maliyetlerin sözleşmeden elde edilecek faydayı aşan kısmı kadar karşılık ayrılması gerekmektedir.

**Örnek 19.1:**

A işletmesi B işletmesi ile 1 Ocak 2020 tarihinde bir sözleşme yapmıştır. Sözleşme hükümleri gereğince A işletmesi B işletmesine iki parti halinde (1 Mart 2020 ve 1 Haziran 2020 tarihlerinde) her bir parti 200 adet olmak üzere 400 adet makine üreterek teslim edecektir. Ödemeler her bir parti teslim edildikçe yapılacaktır.

1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla A işletmesi henüz üretim yaparak teslimat yapmamış; B işletmesi de ödeme yapmamıştır. Dolayısıyla, A işletmesi ile B işletmesi arasında yapılan sözleşme 19.3 paragrafı uyarınca tarafların henüz yükümlülüklerini yerine getirmedikleri sözleşmedir.

1 Mart 2020 tarihine gelindiğinde A işletmesi 200 adet üreterek B işletmesine teslim etmiş ve B işletmesi de ödemeyi yapmıştır. Sözleşme, tarafların yükümlülüklerinin hâlâ devam etmesinden dolayı yükümlülüklerin henüz yerine getirilmediği bir sözleşmedir.

1 Haziran 2020'de A işletmesi 200 adet makine daha teslim etmiştir. Fakat B işletmesi 100 adet makine karşılığı ödeme yapmıştır. Bu durumda sözleşme artık tarafların henüz yükümlülüklerini yerine getirmedikleri bir sözleşme değildir çünkü A işletmesi yükümlülüğünün tamamını yerine getirmişken B işletmesi yükümlülüklerinin tamamını yerine getirmemiştir. Burada yükümlülükler asimetrik olarak yerine getirilmiştir.

**Örnek 19.2:**

İşletme kırsal alanlarda telekomünikasyon alt yapısını sağlamak için bir ihaleye katılmıştır. Proje tamamlandığında İşletmenin elde edeceği gelir 450.000.000 TL'dir.

İşletmenin yaptığı harcamaların önemli bir kısmı döviz cinsindedir. İşletme ihaleye katılırken muhtemel kur artışlarının maliyetini artırabileceğini tahmin ederek teklif vermiştir.

Bununla birlikte proje devam ederken döviz kurunda beklenmeyen bir artış gerçekleşmiştir ve sözleşmede bu tür artışların müşteri tarafından karşılanacağına ilişkin bir ibare bulunmamaktadır.

Dolayısıyla işletmenin elde edeceği gelir sabit kalırken maliyetleri artmıştır. İşletme dönem sonunda projenin tamamlanması sonucunda 85.000 TL tutarında zarara katlanacağını hesaplamıştır.

Projenin tamamlanması sonucunda işletmenin katlanacağı kaçınılmaz maliyetlerin, elde edeceği geliri 85.000 TL tutarında aşması sebebiyle söz konusu proje 19.3 paragrafı uyarınca artık ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme niteliğindedir. Dolayısıyla işletme dönem sonu itibarıyla katlanılacak kaçınılmaz maliyetler ile elde edilmesi muhtemel faydalar arasındaki fark olan 85.000 TL için aynı tutarda karşılık ayırır.

Bu kapsamda karşılığın ayrılmasına ilişkin yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar	85.000 TL	
Diğer Karşılıklar - Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme		85.000 TL

**3.2. KARŞILIKLAR****Paragraf 19.4 – Karşılık Tanımı**

Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklara örnek olarak garantilere, davalara, müşteri iadelerine, bir tesisin kapatılmasına ve yeniden yapılandırılmasına ilişkin yükümlülükler gösterilebilir. Bu bölümde yer alan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün kayda alınmasını gerektirmeyen, varlıkların defter değerlerine ilişkin düzeltmeleri (amortisman, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi) kapsamaz ve bunlara bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

**Açıklama:**

Belirtildiği üzere karşılıklar, yükümlülüklerin bir alt kümesidir. Dolayısıyla “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünün 1.32 paragrafında yer alan tanıma uygun olarak karşılıklar da geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanmakta ve yerine



getirilmeleri durumunda işletmeden ekonomik faydası olan değerlerin çıkışına neden olmaktadır.

Karşılığı diğer yükümlülüklerden ayıran husus karşılığın ne zaman gerçekleşeceğini ya da hangi tutarda gerçekleşeceğini belli olmamasıdır. Bununla birlikte karşılığın gerçekleşme ihtimali yüksek olduğu için karşılıkların en iyi tahminleri yansıtarak ölçülmesi ve finansal tablolarda yer alması kullanıcıların finansal tablolara dayanarak alacakları kararlar açısından oldukça önemlidir.

Diğer taraftan 19.4 paragrafında belirtildiği üzere, bu bölümde ele alınan karşılıklar, alacaklar için ayrılan karşılıklar, varlıkların değerini düzelteren nitelikte olan ve stokların değerinin düşmesinden kaynaklanan karşılıklar ya da diğer varlıkların değerinin düşmesinden kaynaklı olarak ayrılan karşılıklardan farklıdır. Söz konusu işlemler varlıkların defter değerindeki değişimlere ilişkin yapılan düzeltmelerle ilgilidir. Bu bölümde ele alınan karşılıklar ise varlıkların değerindeki değişimlerden kaynaklanmamakla birlikte miktarı veya zamanlaması belli olmayan yükümlülüklerden ortaya çıkmaktadır.

### **Örnek 19.3:**

Bir üretim işletmesi ürettiği malları satın alan müşterilerine garanti vermektedir. Garanti koşullarına göre işletme, müşterilere, satıştan itibaren üç yıl içerisinde fark edilen üretim hatalarını, tamir veya yenisi ile değiştirme yoluyla giderme sorumluluğunu üstlenmektedir.

31 Ocak 2021'de, işletme tarafından 1 Aralık 2020 ile 31 Ocak 2021 tarihleri arasında üretilmiş olan ürünlerde bir üretim hatası olduğu belirlenmiştir.

Raporlama dönemi sonu olan 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla işletme, yaklaşık bir haftalık ürünlerini stoklarında bulundurmaktadır.

Diğer taraftan, işletmenin 2020 yılı raporlama dönemine ait finansal tablolarına henüz son hâli verilmemiştir.

Bu örnekte ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken üç husus mevcut olup söz konusu değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

#### **1. 31 Aralık 2020'de veya öncesinde satılmış olan hatalı ürünler**

Yükümlülük yaratan olay, garantili olarak yapılmış olan satışlardır. 31 Aralık 2020'de işletmenin kanunen, müşterilere satılan hatalı ürünleri tamir etme ya da yenisi ile değiştirme yükümlülüğü vardır. Yükümlülüğün zamanlaması ve tutarı belirsizdir (Bir başka ifadeyle, yükümlülük bir karşılıktır).

#### **2. 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla elde tutulan hatalı ürünler**

31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla işletmenin, stoklarında bulundurduğu satılmamış hatalı ürünleri düzeltmeye ilişkin mevcut bir yükümlülüğü yoktur. Buna göre, 31 Aralık 2020'de işletme, hatalı stoklara ilişkin bir karşılık finansal tablolara almaz. Ancak,

işletmenin, “*Stoklar*” bölümü uyarınca stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını değerlendirmesi gerekmektedir.

Bu hususa ilişkin olarak ayrıca, üretim hatasının Ocak 2021’de fark edilmesi, “*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*” bölümü uyarınca raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren bir olaydır. Dolayısıyla bu durum, 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla elde bulundurulan stoklardaki üretim hatalarına ilişkin bir kanıt sağlamaktadır.

### 3. 2021’de üretilen hatalı ürünler

31 Aralık 2020 itibarıyla işletmenin, gelecekte üreteceği hatalı ürünleri düzeltmeye dair mevcut bir yükümlülüğü yoktur. Buna göre, 31 Aralık 2020’de işletme, 2021’de üretilen hatalı ürünler için bir karşılık finansal tablolara almayacaktır.

Bu kategoriye ilişkin olarak üretim hatasının Ocak 2021’de fark edilmesi ise “*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*” bölümü uyarınca düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak dikkate alınacaktır.

### Örnek 19.4:

Bir tarım işletmesinin gelirleri mevsimlere göre değişkenlik göstermektedir. İşletme hava koşullarına göre faaliyet sonuçlarını “iyi yıllar” ve “kötü yıllar” olarak nitelendirmektedir. Bu doğrultuda işletme, havanın iyi olduğu yılda elde ettiği gelir üzerinden karşılık ayırarak kazançlarındaki dalgalanmayı dengelemenin ihtiyatlı olacağını düşünmektedir.

“İyi bir yılın” sonunda işletmenin, herhangi bir kişiye “kötü yıl” beklentisiyle ödeme yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Dolayısıyla bir yükümlülük mevcut olmadığından karşılığın kayda alınması da uygun değildir.

### Paragraf 19.5 - Karşılıkların Kayda Alınması için Gerekli Koşullar

Karşılık, yalnızca aşağıdaki durumların varlığı halinde kayda alınır:

- a) İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması,

(...)

### Paragraf 19.7 - İşletmenin Yükümlülüğü Yerine Getirmek Dışında Gerçekçi Bir Alternatifinin Bulunmaması

19.5 paragrafının (a) bendinde yer alan, raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması şartı, işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmek dışında herhangi bir gerçekçi alternatifinin bulunmadığı anlamına gelmektedir. Böyle bir durum aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde ortaya çıkar:

- a) Yükümlülüğün yerine getirilmesinin yasal olarak zorunlu olması ya da
- b) Yasal olarak zorunlu olmasa bile işletmenin zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunması. İşletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüğü; geçmişteki uygulamaları, yayımladığı politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini gösterdiği ve bunun sonucunda diğer taraflarda bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturduğu durumlarda ortaya çıkar.

### **Paragraf 19.8 - Karşılık Olarak Finansal Tablolara Alınan Yükümlülükler**

Sadece işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız olan ve geçmişteki olaylardan kaynaklanan yükümlülükler karşılık olarak kayda alınır. Örneğin yasal olmayan şekilde çevreye verilen hasarlar nedeniyle ortaya çıkan ceza ve tazminatlara ilişkin yükümlülükler nedeniyle karşılık ayrılması gerekir. Çünkü bu tür yükümlülükler, işletmenin gelecekteki faaliyetlerine bağlı olmaksızın ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına neden olacaktır. Diğer taraftan bir işletme, ticari baskılar ya da yasal zorunluluklar nedeniyle gelecekteki faaliyetine belirli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalar yapmayı planlayabilir ya da bu harcamaları yapması gerekebilir (örneğin; belirli türdeki bir fabrikanın bacalarına filtreler taktırması gerekebilir). İşletme gelecekteki işlemleriyle (örneğin; faaliyet yöntemini değiştirerek veya fabrikayı satarak) ileride ortaya çıkabilecek harcamalardan kaçınabileceğinden, bu harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin olarak herhangi bir karşılık kayda almaz

### **Açıklama:**

19.4 paragrafında belirtildiği üzere karşılık mevcut bir yükümlülükten kaynaklanır fakat bu yükümlülüğün tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli değildir. Bu sebeple BOBİ FRS'de karşılıkların kayda alınabilmesi belirli koşullara bağlanmıştır.

19.5(a) paragrafı uyarınca bir karşılığın kayda alınması için gerekli ilk koşul raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün mevcut olmasıdır.

Bununla birlikte, bazı durumlarda raporlama dönemi sonu itibarıyla bir yükümlülüğün mevcut olup olmadığı belirlenemiyor olabilir. Bu tür durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alınarak raporlama dönemi sonu itibarıyla bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilmektedir.

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay ise, 19.7 paragrafında işletmenin söz konusu olayın meydana getirdiği yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması olarak tanımlanmakta ve bu olayın hangi durumlarda ortaya çıktığına dair rehberlik sağlanmaktadır.

Finansal tablolar işletmenin gelecekteki olası finansal durumuyla değil, raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilidir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz.

Bununla birlikte, karşılıklar dikkate alınırken işletmenin söz konusu yükümlülükten gerçekten kaçınıp kaçınamayacağı son derece önemlidir. Bazı durumlarda işletme belirli faaliyetler ya da eylemlerde ilgili yükümlülükten kaçınabilir. Faaliyet yöntemini değiştirmek, faaliyetleri sonlandırmak ve işletmeyi elden çıkarmak bile işletmenin yükümlülükten kaçınabileceği durumlara örnek olarak verilebilir. İşletmenin kaçınabileceği yükümlülükler karşılık olarak değerlendirilmez.

**Örnek 19.5:**

İşletme bulunduğu çevrede yeni bir gösteri sanatları merkezinin yapılması amacıyla önemli bir tutarda parasal katkıda bulunacağına ilişkin yazılı taahhütte bulunmuştur. İşletme yöneticileri bu taahhüdü duyurmak amacıyla bir basın toplantısı düzenlemiştir. Gösteri sanatları merkezini inşa eden kurum -işletmenin onayıyla- işletmenin taahhüdünü açıklamıştır.

Verilen taahhüdün yasal bir yaptırımı olmasa dahi işletme, basın toplantısında yer alarak ve kurumun taahhüdü açıklamasına izin vererek, sözünü yerine getireceğine dair yükümlülüğü kabul ettiğini göstermiş ve sanat merkezi açısından bunu yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti yaratmıştır.

İşletmenin bu tutumu, zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe neden olmuştur..

**Örnek 19.6:**

A işletmesi, Türkiye’de çalışma hayatını düzenleyen yasalar ve İş Kanunu’na göre en az bir yıllık hizmeti tamamlayan, kendi isteğiyle işten ayrılması veya uygunsuz davranışlar sonucu iş akdinin feshedilmesi dışında kalan sebepler yüzünden işten çıkarılan, vefat eden veya emekliye ayrılan her personeline toplu olarak kıdem tazminatı ödemekle yükümlüdür. Buna göre işletme, en az bir yıllık hizmeti tamamlayarak yirmi beş yıllık çalışma hayatı ardından emekliye ayrılan (kadınlar için 58 erkekler için 60 yaş), iş ilişkisi kesilen, askerlik hizmetleri için çağrılan veya vefat eden her çalışanına kıdem tazminatı ödemek mecburiyetindedir.

Bu doğrultuda, işletmenin yasalardan kaynaklanan kıdem tazminatı yükümlülüğü mevcuttur. İşletme kıdem tazminatı ödemesi yapmaktan kaçınsa dahi çalışanlar hukuki yollara başvurarak kıdem tazminatı ödemelerini almaya hak kazanacaklardır. Dolayısıyla, kıdem tazminatı işletme için yerine getirmek dışında gerçekçi bir alternatifinin bulunmadığı bir yükümlülüktür.

### Örnek 19.7:

İşletme, stratejik avantajlara sahip bir sanayi bölgesinde üretim faaliyetlerini sürdürmektedir. Sanayi bölgesinde tüm işletmelerin uymak zorunda olduğu çalışan sağlığı ve çevrenin korunmasıyla ilgili yasal düzenlemeler mevcuttur. Bu kapsamda işletmeler her yıl sanayi bölgesi yönetimi tarafından denetlenmektedir. Yapılan denetimde işletmenin yasal düzenlemelere tam olarak uymadığı belirlenmiştir ve aykırılıklar işletmeye bildirilmiştir. Yasal düzenlemeye aykırılıkların bir yıl içinde giderilmemesi durumunda işletmenin sanayi bölgesindeki üretim izni iptal edilecektir.

İşletme, yaptığı çalışmalar sonucunda sekiz ay içinde 1.500.000 TL harcamayla aykırılıkların tümünü giderebileceğini hesaplamıştır.

İşletme bu giderden kaçınabileceğinden (örneğin fabrikayı kapatarak, yani üretim izninin iptali ile) işletme bu tutar için karşılık ayırmaz. Dolayısıyla, işletmenin bu tutara ilişkin mevcut bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Ancak işletme bir yılın sonunda aykırılıkları gidermezse o zaman geri dönülemez bir şekilde katlanması gereken yükümlülükleri ortaya çıkacak ve diğer kriterlerin karşılanması hâlinde karşılık ayırması gerekecektir.

### Paragraf 19.5 - Karşılıkların Kayda Alınması için Gerekli Koşullar

(...)

- b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve

(...)

### Açıklama:

“Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümü uyarınca bir yükümlülüğün muhasebeleştirilmesi için, sadece mevcut bir yükümlülük bulunması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekmektedir.

Bu doğrultuda, 19.5(b) paragrafında belirtildiği üzere, belirli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının da muhtemel olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte, mevcut bir yükümlülüğün bulunmamasının muhtemel olduğu ve ekonomik fayda çıkışı ihtimalinin düşük olmadığı durumlarda ise söz konusu tutar şarta bağlı yükümlülük olarak dipnotlarda açıklanacaktır.

**Paragraf 19.5 - Karşılıkların Kayda Alınması için Gerekli Koşullar**

(...)

c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.

(...)

**Açıklama:**

Karşılıkların kayda alınabilmesi için gereken üçüncü koşul, 19.5(c) paragrafında belirtildiği üzere yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesidir.

Tahminler finansal tabloların hazırlanmasında çok önemli bir yere sahiptir. Karşılıkların kayda alınmasında ise tahminler daha önemli bir yer tutmaktadır. Çünkü karşılıklar yapısı gereği finansal tablolarda yer alan diğer unsurlara göre daha belirsizdir. Bununla birlikte bu bölümde, muhtemel sonuçların bir şekilde belirlenebileceği ve uygun bir sonuca ulaşılabileceği varsayılmaktadır. Çünkü karşılık tutarının hiçbir şekilde güvenilir olarak ölçülmemesi çok nadir bir durumdur.

Tüm bunlara ek olarak, güvenilir bir şekilde tahmin edilemeyen karşılıklar kayda alınmaz. Bu tür karşılıklar finansal tablo dipnotlarında şarta bağlı yükümlülük olarak açıklanır.

**Paragraf 19.6 - Karşılıkların Finansal Tablolarda Sunumu**

Karşılık tutarı, Finansal Durum Tablosuna yükümlülük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kayda alınır.

**Örnek 19.8:**

Beyaz eşya satan bir işletme, ürünleri için üç yıl garanti hizmeti de sunmaktadır. İşletmenin garanti giderleri, üretim ve satışı gerçekleştirilen mallar için garanti kapsamında müşteriden bedel alınmaksızın yapılan tamir ve bakıma ilişkin işçilik ve malzeme giderlerini içermektedir.

İşletme, satışı gerçekleşmiş garanti kapsamındaki ürünler için garanti süresi boyunca oluşabilecek tamir ve bakım masraflarını geçmiş verilere dayanarak 4.000.000 TL olarak tahmin etmiştir.

Bu doğrultuda işletme ayırmış olduğu karşılığa ilişkin olarak aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	4.000.000 TL	
Garanti Karşılıkları		4.000.000 TL

**Örnek 19.9:**

İşletme, üretim faaliyetlerinde kullanmak üzere bir teçhizat imal etmiştir. Ancak işletmenin, söz konusu teçhizatı faydalı ömrünün sonunda geri dönüşüme hazırlama ve devletin geri dönüşüm tesislerine göndermek için parçalarına ayırma konusunda yasal bir zorunluluğu vardır.

Parçalara ayırma ve geri dönüşüm yükümlülüğü teçhizatın yapılmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle işletme, “Maddi duran Varlıklar” bölümü uyarınca, söz konusu yükümlülüğe ilişkin ayırmış olduğu karşılığı teçhizatın maliyetine dâhil edecek ve karşılığında yükümlülük kayda alacaktır.

**Paragraf 19.9 - Karşılık Tutarının Ölçümü**

Karşılık, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.

**Açıklama:**

Finansal tablolara alınacak karşılık tutarının ölçümü tahmine dayalıdır. Bu ölçüm de işletmenin muhakemesini gerektirmektedir.

19.9 paragrafında belirtildiği üzere karşılık ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin, işletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla ilgili yükümlülüğün üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır. Bazı durumlarda ilgili yükümlülüğün diğer taraflar devredilmesi mümkün olmayabilir ya da dönem sonunda yükümlülüğün yerine getirilmesi oldukça maliyetli olabilir. Bu noktada “makul” ifadesinin yaptığı referans önemlidir. Makul ifadesi, devir ya da ödeme söz konusu olunca tüm muhtemel olasılıklar dikkate alındığında nihai olarak bir denge noktası ve bir denge fiyatı bulunacağını ifade eder.

İlâveten, karşılıklar vergi öncesinde ölçülür. Dolayısıyla, karşılığın vergisel sonuçları ve karşılık ölçümündeki değişimin varsa vergisel sonuçları bu bölümün konusu değildir.

**Paragraf 19.10 - Karşılık Tutarının Ölçümünde İşletmenin Muhakemesini Kullanması**

Karşılıklar nitelikleri itibarıyla Finansal Durum Tablosundaki birçok kaleme göre daha belirsiz olduklarından, bunların ölçümünde tahminlerin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Bu çerçevede karşılığa ilişkin tahmini ödeme tutarının ölçümünde işletmenin muhakemede bulunması gerekir. İşletmenin muhakemesi benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtmalıdır.

**Açıklama:**

19.9 paragrafı uyarınca karşılıklar, en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin de nihai olarak yönetimin muhakemesine dayanmaktadır. Bu bağlamda söz konusu muhakemenin işletmenin benzer işlem ve deneyimlerini yansıtmaması ve raporlama döneminden sonra ortaya çıkan fakat raporlama döneminde mevcut olan durum ve koşullara ilişkin kanıt sağlayan olayları içermesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu muhakamelerde bulunurken objektif bilgi kaynakları ve bağımsız uzman değerlendirmelerinin kullanılması oldukça önem taşımaktadır.

Bu kapsamda, bağımsız uzman değerlendirmeleri aşağıdaki uzmanların değerlendirmelerini içerebilir:

- Avukatlar,
- Bilirkişiler ve değerlendirme uzmanları,
- Hasar tespit görevlileri,
- Aktüerler,
- Teknik uzmanlar.

**Paragraf 19.10 - Karşılığın Çok Sayıda Kalem için Hesaplanması**

Karşılığın çok sayıdaki kalem için hesaplanması durumunda karşılık tutarı, mümkün olan tüm sonuçların gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Bu tür bir hesaplamada zararın gerçekleşme ihtimaline göre (örneğin % 60 veya % 90 olmasına göre) karşılık tutarı değişecektir. Mümkün tüm sonuçların belirli bir aralıkta süreklilik arz etmesi ve her bir sonucun gerçekleşme ihtimalinin benzer olması durumunda, aralığın orta noktası karşılık tutarı olarak kullanılır.

**Açıklama:**

Bazı durumlarda karşılık, çok sayıda kalemlerle ilgili olabilir. Çok sayıda kalem için garanti yükümlülüğünün söz konusu olduğu durumlar bu şekilde hesaplamaya örnek olarak verilebilir.

Bu tür durumlarda karşılık tutarı “beklenen değer” kullanılarak hesaplanır. Bu yöntemde muhtemel sonuçlar gerçekleşme olasılıkları ile ağırlıklandırılır. Bununla birlikte, muhtemel sonuçlar belirli noktalarda değil belirli aralıkta gerçekleşiyorsa bu durumda da aralığın orta noktası dikkate alınır.



**Örnek 19.10:**

İşletme, satış tarihinden itibaren altı ay içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını tamir edeceği garantisıyla bir üründen 1.000 adet satmıştır. Üründe küçük bir hata ortaya çıkması durumunda tamir maliyeti 100 TL, büyük bir hata ortaya çıkması durumunda ise tamir maliyeti 400 TL olmaktadır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, satılan malların % 75'inde hata olmayacağı, % 20'sinde küçük hataların; % 5'inde ise büyük hataların ortaya çıkacağı yönündedir.

İşletmenin 1.000 adet satış işleminden kaynaklanan garanti yükümlülüğü bulunmakta ve bu yükümlülüğe ilişkin karşılık kayda almaası gerekmektedir. Ancak söz konusu karşılığı hesaplarken işletme, mümkün olan sonuçları ağırlıklarına göre dikkate alacaktır.

Bu doğrultuda işletme;  $[(1.000 \text{ adet} \times \%75 \times 0 \text{ TL}) + (1.000 \text{ adet} \times \%20 \times 100 \text{ TL}) + (1.000 \text{ adet} \times \%5 \times 400 \text{ TL})] = 40.000 \text{ TL}$  tutarındaki karşılığı finansal tablolarına yansıtacak olup aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	40.000 TL	
Garanti Karşılıkları		40.000 TL

**Paragraf 19.12 - Karşılığın Tek Bir Yükümlülükten Kaynaklanması**

Karşılık tek bir yükümlülükten kaynaklanıyorsa en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarı olabilir. Ancak bu durumda dahi mümkün olan diğer sonuçların dikkate alınması gerekir. Çünkü mümkün olan diğer sonuç tutarlarının, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonucun tutarından önemli ölçüde farklı olması durumunda en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarından farklı olacaktır.

**Açıklama:**

Bazı durumlarda karşılık tek bir yükümlülükten kaynaklanmaktadır. Örneğin tek bir davanın sonucuna ilişkin yükümlülük, yeniden yapılandırmaya ilişkin bir yükümlülük tek bir yükümlülükten kaynaklanan karşılığa örnek olarak verilebilir.

Bu tür durumlarda gerçekleşme ihtimali en yüksek olan tutar doğrudan karşılık tutarı olarak dikkate alınabilir. Bununla birlikte bazı durumlarda gerçekleşmesi muhtemel olan birden fazla sonuç olabilir. Örneğin bir davanın kaybedilme ihtimali %70 iken, kazanılma ihtimali %30 olabilir. Bu iki durumda ortaya çıkacak yükümlülük tutarı birbirinden çok farklı olabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda doğrudan gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonucun dikkate alınması gerçeğe ve ihtiyaca uygun olmayacaktır. Bu nedenle, tek bir yükümlülükten kaynaklanan karşılıklar ölçülürken mümkün olan tüm olasılıklar dikkate alınır.

**Örnek 19.11:**

İşletme aleyhine açılan bir davaya ilişkin olarak işletmenin avukatı önceki deneyimlerine dayanarak raporlama dönemi sonu itibarıyla, işletmenin müşteriye % 30 ihtimalle 2.000.000 TL, % 70 ihtimalle 300.000 TL tazminat ödemesinin gerekebileceğini tahmin etmektedir.

İşletmenin karşılığa ilişkin yükümlülüğü tek bir unsurdan kaynaklanmakta olup bu unsur işletme aleyhine açılmış olan bir davadır. Bu davaya ilişkin karşılık tutarı hesaplanırken gerçekleşme ihtimali en yüksek olan olasılık dikkate alındığında 300.000 TL'lik karşılık ayrılması gerekecektir. Fakat bu tutar %30 ihtimalle gerçekleşebilecek olan 2.000.000 TL'nin göz ardı edilmesine sebep olmakta dolayısıyla gerçeği yansıtmamaktadır. Bu sebeple işletme karşılığı hesaplarırken mümkün olan diğer sonuçları da ağırlıkları ölçüsünde dikkate alacaktır.

Sonuç olarak, işletme  $[(300.000 \text{ TL} \times \%70) + (2.000.000 \text{ TL} \times \%30)] = 810.000 \text{ TL}$  tutarındaki karşılığı finansal tablolarına yansıtacak alacak olup aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Genel Yönetim Giderleri	810.000 TL	
Diğer Karşılıklar		810.000 TL

**Örnek 19.12:**

Örnek 19.12'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, işletme avukatları, işletmenin %60 ihtimalle davayı kazanacağını ve dolayısıyla tazminat ödemesinin gerekmeyeceğini tahmin etmektedirler. Bununla beraber avukatlar, işletmenin, müşterisine, %20 ihtimalle 2.000.000 TL ve % 20 ihtimalle 300.000 TL tazminat ödemesinin de beklentileri dâhilinde olduğunu yönetime ifade etmişlerdir.

İşletmenin tazminat davasını kaybetme olasılığının kaybetmeme olasılığından düşük olması ve tazminat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi sebebiyle işletme bu davaya ilişkin bir karşılık kayda almayacaktır. Aksine işletmenin 19.18 paragrafı uyarınca şarta bağlı bir yükümlülüğü mevcut olup söz konusu yükümlülüğü 19.20 paragrafı uyarınca dipnotlarda açıklaması gerekmektedir.

**Paragraf 19.13 - Karşılık Tutarının Ölçümünde Bugünkü Değerin Kullanılması**

İşletmelerin **bugünkü değer** hesaplaması yapmadan karşılık tutarını yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden ölçmesi mümkündür. Bununla birlikte paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların bugünkü değeri üzerinden ölçülebilir. Bugünkü değer hesaplanması durumunda paranın zaman değerine ilişkin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan

iskonto oranı (veya oranları) kullanılır. Ayrıca ilgili yükümlülüğe özgü riskler de, ya kullanılan iskonto oranına (veya oranlarına) ya da yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcama tutarlarının tahminine yansıtılır. Ancak bu riskler, her iki unsura birden yansıtılmaz.

### **Açıklama:**

19.13 paragrafında belirtildiği üzere karşılık, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen/tahmin edilen harcama tutarı üzerinden kayda alınmaktadır. Ancak BOBİ FRS'de, paranın zaman değerinin önemli olması durumunda karşılık tutarının bugünkü değerinin hesaplanarak da kayda alınması mümkündür. Bu tür durumlarda nakit akışları bugünkü değerine indirgenebilir. Nakit akışları bugünkü değerine indirgenirken paranın zaman değerine ilişkin değerlendirmeleri yansıtan bir iskonto oranı kullanılması gerekmektedir.

Daha önce de belirtildiği üzere, karşılıklar en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülmektedir ve bu tahmin yapılırken karşılık tutarını etkileyen risk ve belirsizliklerin de dikkate alınması gerekmektedir. Riskler nakit akışı tutarına yansıtılmış ise bu durumda iskonto oranı risksiz faiz oranı olacaktır. Ancak, riskler nakit akışı tutarlarına yansıtılmamış ise bu durumda iskonto oranı riskler ölçüsünde düzeltilecek ve risksiz faiz oranından farklı bir faiz oranı kullanılacaktır. Bu çerçevede, en uygun olan ölçüm yöntemi riskleri nakit akışlarına yansıtarak risksiz faiz oranının kullanılmasıdır. Risklerin hem nakit akışlarına hem de iskonto oranına yansıtılması risklerin iki kez dikkate alınmasına sebep olur ve yanlış sonuç verir. Bu nedenle risklerin iki unsura birden yansıtılmaması önem taşımaktadır.

### **Örnek 19.13:**

İşletmenin müşterilerinden biri, işletmenin ürününü kullanırken gerçekleşen bir yaralanmayla ilişkili olarak işletmeye dava açmıştır. İşletmenin avukatları, deneyimlerine dayanarak raporlama tarihinde (31 Aralık 2021), işletmenin müşteriye % 30 ihtimalle 2.000.000 TL, % 70 ihtimalle 300.000 TL tazminat ödemesinin gerekeceğini tahmin etmektedirler. Mahkeme kararının iki yıllık bir süre içerisinde verileceği beklenmektedir.

Esas alınan iki yıllık devlet tahvillerinin risksiz faiz oranı % 15'tir ve işletme yükümlülüğü bugünkü değeri üzerinden kayda almaya karar vermiştir. Bu doğrultuda, sonucun, iki yıllık bir süre içerisinde 2.000.000 TL ya da 300.000 TL tutarında nakit çıkışı oluşturacağı beklenmektedir. Dolayısıyla, işletmenin  $[(300.000 \text{ TL} \times \%70) + (2.000.000 \text{ TL} \times \%30)] = 810.000 \text{ TL}$  karşılık tutarını kayda alması gerekecektir. Ancak, yükümlülüğü bugünkü değeri üzerinden ölçmeye karar vermesi sebebiyle işletme, risksiz faiz oranı olan %15 üzerinden 810.000 TL'yi iskonto edecektir.

Bu durumda karşılık tutarının bugünkü değeri aşağıdaki şekilde hesaplanarak finansal tablolara alınacaktır:

Bugünkü değer =  $810.000 \text{ TL} \times (1/(1 + 0,15)^2) = 612.476 \text{ TL}$

**Paragraf 19.14 - Karşılıkların Ölçümünde Varlıkların Elden Çıkarılmasından Beklenen Kazançların Dikkate Alınması**

Varlıkların elden çıkarılmasından beklenen kazançlar, karşılığın ölçülmesi aşamasında dikkate alınmaz. Söz konusu kazançlar, ilgili varlığın kapsamına girdiği bölüm uyarınca öngörülen zamanda kayda alınır.

**Açıklama:**

Yeniden yapılandırmada olduğu gibi bazı durumlarda varlıklar elden çıkarılacak olabilir ve bu durum işletmenin kazanç elde etmesine sebep olabilir. Bu tür durumlarda karşılık tutarı hesaplanırken ilgili kazançlar bu karşılık tutarından düşülmez, yani karşılık tutarı bu şekilde netleştirilmez. Bu tür kazançlar ilgili olduğu bölüm uyarınca elde edildiğinde kâr veya zarara yansıtılır.

**Paragraf 19.15 - Karşılık Tutarlarının Dönem Sonlarında Gözden Geçirilmesi**

Karşılık tutarları, ilk kayda almadan sonra her bir raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir ve ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini yansıtacak şekilde düzeltilir. Bu düzeltmeler, karşılık tutarı başlangıçta diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Karşılık tutarının, bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi durumunda toplam iskonto tutarının her bir döneme düşen kısmı, ilgili dönemde bir taraftan karşılık hesabına eklenirken, diğer taraftan da Kâr veya Zarar Tablosunda "Faiz vb. Giderler" kalemi içerisinde gösterilir.

**Açıklama:**

19.15 paragrafı uyarınca karşılık tutarları, en gerçekçi tahmini yansıtmak üzere her raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir ve yapılan tahminlerde bir değişiklik olması durumunda, bu değişiklik muhasebe tahmininde değişiklik olarak ele alınır ve "*Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar*" bölümü hükümleriyle tutarlı bir şekilde düzeltme yapılır. Yapılan düzeltmeler de 19.15 paragrafı uyarınca, bir varlığın maliyetine eklenmediği sürece kâr ya da zarara yansıtılır.

Karşılık tutarlarının tahmininde, işletmelerin, finansal tablolara aldıkları tutarları raporlama döneminin sonunda var olan koşullar hakkında kanıt sağlayan olayları - raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar- yansıtması gerekmektedir (Bakınız: "*Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*" bölümü). Çünkü düzeltme gerektiren olaylar; raporlama döneminin sonunda finansal tablolara alınmış olan varlık ve yükümlülükler hakkında veya raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınmış olan gelir, gider veya nakit akışları hakkında yeni bilgileri yansıtmaktadır.

Karşılık tutarının, bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi durumunda toplam iskonto tutarının her bir döneme tekabül eden kısmı, 19.15 paragrafı uyarınca ilgili dönemde karşılık hesabına eklenmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, karşılık tutarının iskonto edilmesi durumunda karşılığa ilişkin yükümlülüğün ödeme zamanı yaklaştıkça karşılık artacaktır. Karşılık, iskonto tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı kadar

arttırılırken, zamanın geçmesinden kaynaklı artışlar finansal gider olarak Kâr veya Zarar Tablosunda “Faiz vb. Giderler” kalemi içerisinde gösterilecektir.

**Örnek 19.14:**

İşletmeye haksız rekabet dolayısıyla dava açılmıştır. Davanın işletme aleyhine sonuçlanması muhtemeldir ve 31 Aralık 2020’de dava için 700.000 TL’lik karşılık ayrılmıştır. Davanın iki yıl sürmesi beklenmektedir. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla avukatların davanın sonucuna yönelik tahminleri değişmiştir ve yeni tahmin tutarı 850.000 TL olarak revize edilmiştir.

Yeni tahmin tutarı ile eski tahmin arasındaki 150.000 TL’lik farkın 135.000 TL’lik kısmı tahminin dayandığı bilginin güncellenmesinden, 15.000 TL’lik kısmı ise paranın zaman değerinden kaynaklanmaktadır.

Meydana gelen tahmin değişikliği sonucunda 31 Aralık 2021 tarihinde işletmenin kayda aldığı karşılık tutarı 850.000 TL olacaktır. Dolayısıyla bu tarihte 150.000 TL’lik gider finansal tablolara alınacak; bunun 15.000 TL’si Faiz Vb. Giderler kaleminde gösterilecektir.

Bu doğrultuda, karşılığa ilişkin yapılan tahmin değişikliğiyle ilgili kayıt aşağıdaki gibidir:

Genel Yönetim Giderleri	135.000 TL	
Diğer Faiz Giderleri	15.000 TL	
Diğer Karşılıklar		150.000 TL

**Örnek 19.15:**

İşletme, müşterilerine üç yıl boyunca garanti hizmeti de sunmaktadır. İşletme, satış sözleşmesi kapsamında satış tarihinden itibaren üç yıl içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını, ürünü tamir etmek ya da değiştirmek suretiyle telafi etmeyi taahhüt etmektedir.

2020 yılında işletmenin elde ettiği hasılat tutarı 2.500.000 TL’dir. Geçmiş deneyimler, satılan malların %90’ının garanti kapsamında tamir gerektirmediğini; %6’sının satış fiyatının %30’una isabet eden tutarlarda küçük tamiratlar gerektirdiğini; %4’ünün ise satış fiyatının %70’ine tekabül eden tutarlarda büyük tamirat veya ürün değişimi gerektirdiğini göstermektedir. Dolayısıyla, işletme tahmini garanti yükümlülüklerine ilişkin karşılık tutarını aşağıdaki şekilde hesaplamıştır:

2.000.000 TL x %90 x 0 =	0 TL
2.000.000 TL x %6 x %30 =	36.000 TL
2.000.000 TL x %4 x %70 =	56.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>92.000 TL</b>

2020 yılında satılan mallar için garanti kapsamındaki tamir ve ürün değişimi giderlerinin, 2021 yılı raporlama dönemi sonunda %60; 2022 yılı raporlama dönemi sonunda %30 ve 2023 yılı raporlama dönemi sonunda ise %10 olması beklenmektedir.

İşletme, karşılık tutarını, garanti yükümlülüğünün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların bugünkü değeri üzerinden ölçmeye karar vermiştir. Bu doğrultuda işletme, beklenen nakit çıkışlarıyla aynı vadeye sahip devlet tahvillerini temel alan bir risksiz iskonto oranını kullanmaktadır. 2020 yılı raporlama dönemi sonu itibarıyla 1 yıl vadeli tahvillerin faiz oranı %6; 2 yıl ile daha uzun vadeli tahvillerin faiz oranı ise %7'dir.

Bu kapsamda, 2020 yılında satılan ürünlerin garanti yükümlülüklerine ilişkin beklenen harcama tutarları aşağıdaki şekilde bugünkü değerine indirgenmiştir:

Raporlama Dönemi	Beklenen Harcama Tutarları	İskonto Oranı	İskonto Faktörü	Bugünkü Değer
2021	92.000 TL x %60 = 55.200 TL	6%	0,9434	52.076 TL
2022	92.000 TL x %30 = 27.600 TL	7%	0,8734	24.106 TL
2023	92.000 TL x %10 = 9.200 TL	7%	0,8163	7.510 TL
	<b>92.000 TL</b>			<b>83.692 TL</b>

2021 yılı raporlama dönemi sonuna gelindiğinde ise garanti yükümlülüklerine ilişkin karşılık tutarı aşağıda açıklandığı şekilde değişecektir:

- 2021 yılı raporlama dönemi itibarıyla bugünkü değeri 83.692 TL olan garanti yükümlülüğüne, her bir beklenen harcama tutarı bakımından yıllık faiz tahakkuk ettirilecektir. Yapılan bu işlem sonucunda, 2021 yılı raporlama dönemi sonu itibarıyla harcama tutarları aşağıdaki şekilde artacaktır:

Raporlama Dönemi	Bugünkü Değer	İskonto Oranı	Faiz Gideri	Beklenen Harcama Tutarı
2021	52.076 TL	6%	52.076 TL x %6 = 3.124 TL	55.200 TL
2022	24.106 TL	7%	24.106 TL x %7 = 1.688 TL	25.794 TL
2023	7.510 TL	7%	7.510 TL x %7 = 526 TL	8.036 TL
	<b>83.692 TL</b>		<b>5.338 TL</b>	<b>89.030 TL</b>

- Garanti yükümlülükleri, 2021 yılı raporlama dönemi sonu itibarıyla beklenen harcama tutarları kadar gerçekleşmiş olduğundan (55.200 TL), söz konusu dönem için ayrılan karşılığı kapsamayacaktır.
- Yukarıdaki hususlara ilâveten, vadeye göre devlet tahvili faiz oranlarının değişmediği varsayımı altında (1 yıl %6, 2 yıl veya daha uzun %7) 2022 yılı raporlama dönemi sonundaki beklenen harcama tutarı, 2 yıl vadeli tahviller için geçerli olan faiz oranı üzerinden değil, %6 oranındaki 1 yıl vadeli tahviller için geçerli olan faiz oranı üzerinden iskonto edilecektir.

Bu kapsamda, söz konusu harcama tutarlarının %7 faiz oranıyla iskonto edilmesi durumunda, bu harcamaların 2021 yılı raporlama dönemi sonundaki bugünkü

değeri 25.793 TL  $((27.600 \text{ TL} / (1 / (1 + \%7)))$  olacaktır. Ancak söz konusu harcamaların %6 faiz oranıyla iskonto edilecek olması, bu harcamaların 2021 yılı raporlama dönemi sonundaki bugünkü değerinin 26.038 TL  $((27.600 \text{ TL} / (1 / (1 + \%6)))$  olmasını sağlayacaktır. Dolayısıyla, 245 TL tutarındaki farkın “Karşılıklar” kalemine yansıtılması gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan işlemler çerçevesinde 2021 yılı raporlama dönemi sonunda garanti yükümlülüklerine ilişkin karşılık tutarı aşağıda yer almaktadır:

2020 yılı raporlama dönemi sonundaki defter değeri	83.692 TL
Faiz gideri	5.338 TL
2021 yılında yapılan ödemeler	(55.200 TL)
İskonto oranı düzeltmesi	245 TL
2021 yılı raporlama dönemi sonundaki defter değeri	<b>34.075 TL</b>

### 3.2.1. Karşılıklara İlişkin Tazminatlar

#### Paragraf 19.16 - Karşılık Tutarının Üçüncü Bir Tarafça Tazmin Edilmesi

Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcama tutarının bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edilmesinin beklendiği durumlarda (örneğin sigorta tazminat talebi yoluyla), söz konusu tazminat tutarı ayrı bir varlık olarak kayda alınabilir. Ancak bu tazminat tutarının varlık olarak kayda alınabilmesi için, karşılığa neden olan yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın alınacağına neredeyse kesin olması gerekir. Varlık olarak kaydedilen tutar, karşılık tutarından fazla olamaz. Tazminat alacağı, Finansal Durum Tablosunda bir varlık olarak gösterilir ve karşılık tutarı ile mahsup edilmez. Bununla birlikte karşılığa ilişkin gider tutarı ile alınan tazminat tutarı, Kâr veya Zarar Tablosunda mahsup edilebilir.

#### Açıklama:

Bazı durumlarda işletmenin karşılığa ilişkin yükümlülüğü yerine getirmek için yapacağı harcama tutarını üçüncü bir taraftan tazmin etmesi mümkündür. Bu tür durumlar genellikle sigorta sözleşmeleri aracılığıyla ortaya çıkan durumlardır. Üçüncü taraf bu tutarı doğrudan işletmeye ödeyebileceği gibi işletmenin ödeme yapacağı taraflara da ödeyebilir.

Çoğu durumda, işletme ödemesi gereken tutarın tamamından sorumlu olur. Dolayısıyla üçüncü taraf ödemeyi herhangi bir nedenle gerçekleştiremezse işletme ödeme yapmak durumundadır. Bu yüzden karşılık tutarı yükümlülüğün tamamı üzerinden kayda alınır. Üçüncü taraftan tazmin edilecek olan tutarın elde edilmesinin neredeyse kesin olması durumunda ise alınacak bu tutara ilişkin ayrıca bir varlık kayda alınır. Ancak varlık olarak kayda alınan bu tutar karşılıktan fazla olamayacağı gibi, söz konusu karşılıktan mahsup da edilemez.

#### **Örnek 19.16:**

Bir perakendeci, ürününü alanlara satış anında garanti vermektedir. Satış sözleşmesinin hükümleri gereği perakendeci, satış tarihinden itibaren üç yıl



içerisinde ortaya çıkan her türlü hatayı (alıcının neden olduğu hatalar hariç olmak üzere) tamir veya yenileme yoluyla düzeltmeyi taahhüt etmektedir. Deneyimlere göre garanti kapsamında bazı taleplerin olması olasıdır.

Perakendeci bu garantileri satış anında üreticiden almaktadır. Alış sözleşmesinin hükümleri gereği, üretici, satış tarihinden itibaren üç buçuk yıl içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını tamir veya yenileme yoluyla düzeltmeyi taahhüt etmektedir.

Ancak üretici sadece üretim hatalarına karşı garanti vermekteyken; perakendecinin garantisi ise, ürün, perakendecinin sahipliğindeyken ortaya çıkabilecek ek hataları da kapsamaktadır.

Perakendeci, stokları ortalama altı ay elde tutmaktadır.

Bu durumda perakendeci ve üretici garanti yükümlülüklerine ilişkin karşılıkları aşağıda açıklandığı şekilde finansal tablolarına yansıtacaktır.

#### Perakendeci açısından karşılıklar

Perakendeci, garanti yükümlülüğünü yerine getirmek için gerekli olan tutara ilişkin en gerçekçi tahmini, ürünü alıcılara sattığı anda bir karşılık olarak kayda alacaktır. Üreticiden alacağı ilgili tazminat varlığının finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağı ve bunun hangi tutarda olacağı, perakendecinin üretici ile olan sözleşmesinin koşullarına bağlıdır.

Alış sözleşmesinin koşullarına göre üretici, alış tarihinden itibaren üç buçuk yıl içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını tamir veya yenileme yoluyla düzeltmeyi taahhüt etmektedir. Bu üretim hataları, ürünler, perakendecinin elindeyken ortaya çıkarsa ve üretici, perakendeci tarafından iade edilen hatalı ürünleri kabul ederse; perakendeci, üreticiye iade ettiği stokları finansal tablolarına yansıtacaktır. Ancak, herhangi bir tazminat varlığı kayda alınmayacaktır.

Ürünlerin perakendeciye satışından sonra ortaya çıkan üretim hataları için üreticinin, sadece bu hatalı ürünler için ürünü tamir etme/değiştirme yükümlülüğü varsa ve üreticinin ürünü tamir edeceği/değiştireceği kesine yakınsa (Örneğin, üretici, ürünlerdeki hasarın, ürün perakendecinin sahipliğinde iken olduğunu düşünüyor ise, hatalı ürünleri tamir etmeyi/değiştirmeyi kabul etmeyebilir) perakendeci bir tazminat varlığı kayda alacaktır. Diğer taraftan, perakendeci tarafından tazminat varlığı olarak kayda alınan tutarın, perakendecinin garanti yükümlülüğü için finansal tablolara yansıttığı tutarla aynı olması zorunda değildir.

#### Üretici açısından karşılıklar

Üretici, ürünleri perakendeciye sattığında, kendi garanti yükümlülüğünü yerine getirmesi için gerekli olan tutarın en gerçekçi tahminini bir karşılık olarak finansal tablolara alacaktır. Ancak üreticinin yapacağı harcamayı üçüncü bir taraf tazmin etmeyeceğinden, üretici bir tazminat varlığı kayda almaz.



### 3.2.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı

#### Paragraf 19.17 - Kıdem Tazminatı Karşılığının Kayda Alınması

İlgili olduğu raporlama dönemi sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir. Kıdem tazminatı yükümlülükleri; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır.

#### **Açıklama:**

İşletmeler açısından önemli karşılıklardan bir tanesi de kıdem tazminatı karşılığı tutarıdır. Ülkemizde işletmelerin belirli koşulları taşıyan çalışanları açısından kıdem tazminatı yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yükümlülükler karşılık olarak kayda alma şartlarını sağlamakta olup bunların da yükümlülük olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

19.17 paragrafı uyarınca işletmeler kıdem tazminatı yükümlülüklerine ilişkin karşılıkları ölçerken bazı verileri dikkate alır. Bunlar, daha önceki yıllarda meydana gelen kıdem tazminatı ödemeleri, iş gücü devir hızı gibi verilerdir. İşletme bu verileri dikkate alarak gerçekleştirebilecek olan kıdem tazminatı yükümlülüğünü tahmin eder ve hesaplama yaparken de ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücret dikkate alır.

Ayrıca toplam kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında kullanılan aynı varsayımlar ve ücretler üzerinden cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü tespit edilir ve bu tutar ilgili işletme fonksiyonuna ait gider kaleminde gösterilir. Cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü ilgili işletme fonksiyonuna ait gider kaleminde gösterilirken; toplam kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artışlar ve azalışlar ise, “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” ya da “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” kaleminde gösterilecektir. Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artışlar ya da azalışların belirlenmesi ise aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:

#### **Şekil 2 – Toplam Kıdem Tazminatı Yükümlülüğündeki Artış ya da Azalışlar**



İşletmeler ilk kez BOBİ FRS'yi uyguladıklarında kıdem tazminatı yükümlülüğünü ilk defa finansal tablolarına yansıtmiş olacaktırlar. Bu işletmeler “Geçiş Hükümleri” bölümünün 27.8 paragrafı uyarınca geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ilişkin toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarla “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine yansıtabilir. Bu durumda, eşit tutarlardan ilki açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır ve tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır. Konuya ilişkin rehberlik için “Geçiş Hükümleri” bölümüne yönelik hazırlanan BOBİ FRS Modülündeki Örneklerden faydalanılabilir.

**Örnek 19.17:**

İşletme, 1 Ocak 2015 tarihinde yönetim biriminde işe başlayan çalışanı için 31 Aralık 2020 tarihindeki ödediği brüt ücret 9.000 TL'dir. Bununla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 yılının ikinci yarısında uygulanacak kıdem tazminatı tavanını 7.117,17 TL olarak belirlemiştir. Söz konusu çalışan için 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla ayrılan toplam kıdem tazminatı tutarı 31.899,30 TL'dir.

19.17 paragrafında kıdem tazminatının, ilgili dönemdeki ücret esas alınarak belirleneceği ifade edilmektedir. Bu örnekte, çalışanın ücreti 9.000 TL olmasına rağmen, çalışanın 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla işten ayrılması durumunda alacağı kıdem tazminatı, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tavan tutar üzerinden hesaplanacak olması sebebiyle, işletme kıdem tazminatı yükümlülüğünü belirlerken 7.117,17 TL'lik tutarı esas alacaktır. Bu kapsamda, çalışana ilişkin 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren 6 yıllık toplam kıdem tazminatı karşılığı 42.703,02 TL (7.117,17 TL × 6) olarak hesaplanır. 31 Aralık 2020 tarihine ilişkin olan bu tutar, bir yıl önceki tutardan (31.899,30 TL) 10.803,72 TL fazladır. 2020 yılında meydana gelen bu artışın 7.117,17 TL'lik kısmı çalışanın 1 yıllık kıdeminden, 3.686,55 TL'lik kısmı ise 2015-2019 yıllarındaki karşılığın 2020 yılı kıdem tazminatı tavanına göre düzeltilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu bilgiler doğrultusunda 2020 yılı kıdem tazminatına ilişkin kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

Genel Yönetim Giderleri	7.117,17 TL	
Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar	3.686,55 TL	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		10,803.72 TL

**Örnek 19.18:**

İşletmenin 2019 yılı raporlama dönemi sonu itibarıyla 200 çalışanı mevcut olup söz konusu çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülüğü 5.000.000 TL'dir. 2020 yılında işletmeden 20 çalışan ayrılmış ve ayrılan çalışanlara toplam 500.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir. 2020 yılında ayrıca 30 yeni çalışan istihdam edilmiş ve cari raporlama dönemine ait toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü 4.900.000 TL olarak hesaplanmıştır. Söz konusu tutar, önceki dönemde de çalışan 130 kişi üzerinden hesaplanmıştır. Çünkü cari dönemde istihdam edilen çalışanlar henüz 1 yılı doldurmadıklarından kıdem tazminatına hak kazanmamışlardır. Söz konusu 130 çalışanın önceki dönem kıdem tazminatı yükümlülüğündeki payı ise 4.500.000 TL'dir.

Cari döneme ait kıdem tazminatı yükümlülüğü 130 çalışan üzerinden hesaplanmış olduğundan, söz konusu tutarda meydana gelen 400.000 TL (Cari dönemde kayda alınan kıdem tazminatı yükümlülüğü 4.900.000 TL – Önceki dönemde kayda alınan kıdem tazminatı yükümlülüğü 4.500.000 TL) tutarındaki artış 19.17 paragrafına ilişkin yapılan açıklamada belirtildiği üzere ilgili işletme fonksiyonuna ait gider kaleminde gösterilecektir.

Diğer taraftan toplam kıdem tazminatı yükümlülüğünde meydana gelen ve “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Giderlerler” kaleminde gösterilecek tutar ise aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

<b>2020 yılı raporlama dönemi sonundaki toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü</b>	4.900.000 TL
<b>2019 yılı raporlama dönemi sonundaki toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü (-)</b>	5.000.000 TL
Cari dönemde yapılan ödemeler (-)	500.000 TL
2020 yılı raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü (+)	400.000 TL
<b>Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğündeki azalış</b>	<b>(100.000 TL)</b>

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde 31 Aralık 2020 tarihinde işletmenin yapacağı yevmiye kayıtlarına aşağıda yer verilmektedir:

**2020 yılında ayrılan çalışanlara yapılan ödeme:**

Kıdem Tazminatı Karşılıkları	500.000 TL	
Bankalar		500.000 TL

**2020 yılı raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü:**

Genel Yönetim Giderleri*	400.000 TL	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		400.000 TL

\*Tüm çalışanların yönetim biriminde (idari hizmetlerde) istihdam edildiği varsayımı

### 3.3. ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER

#### Paragraf 19.18 - Şarta Bağlı Yükümlülük Tanımı

Şarta bağlı yükümlülük aşağıdakilerden herhangi biridir;

- a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olup söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.
- b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle kayda alınamayan mevcut bir yükümlülüktür:
  - (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya
  - (ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.

#### **Açıklama:**

19.18 paragrafında iki tür şarta bağlı yükümlülük tanımlanmıştır.

Buna göre birinci tür şarta bağlı yükümlülüklerde ilgili yükümlülüğün gerçekleşmesi (mevcudiyeti) belirli olayların gerçekleşmesine bağlıdır. Yani henüz bir yükümlülük ortaya çıkmamıştır fakat ortaya çıkması muhtemeldir.

İkinci tür şarta bağlı yükümlülüklerde ise yükümlülük mevcuttur fakat yerine getirilmesi için ekonomik fayda çıkışı muhtemel değildir ya da yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçülememektedir. Bu tür şarta bağlı yükümlülükleri karşılıklardan ayıran unsur ölçümün güvenilir olarak yapılamamasıdır.

Bu tür yükümlülükler kayda alma şartlarını sağlamamaktadır fakat finansal tablo dipnotlarında açıklanırlar.

#### Paragraf 19.19 - Müteselsilen Sorumlu Olunan Yükümlülükler

Bir yükümlülük için müteselsilen sorumlu olunması durumunda, söz konusu yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı, şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilir.

#### **Açıklama:**

Bazı durumlarda işletmeler, yükümlülükten üçüncü bir tarafla birlikte müteselsilen sorumlu olabilirler. Bu durumda yükümlülüğün işletme tarafından karşılanacak kısmı karşılık olarak kayda alınırken diğer taraflarca karşılanacak kısmı da şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilebilir. Bunun sebebi, diğer tarafın yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda işletmenin bir yükümlülüğünün doğma ihtimalidir.

**Örnek 19.19:**

İşletmeye karşı açılan bir davada, işletmenin üretim süreci sonucunda ortaya çıkan atıklardan kaynaklanan çevre kirliliğinden dolayı ürünleri zarar gören bir grup çiftçi tazminat talep etmektedir. Aynı bölgede benzer atıklar üreten birçok işletme faaliyet gösterdiğinden işletmenin söz konusu kirliliğin kaynağı olduğu şüphelidir ve işletme atıklardan kaynaklanan çevre kirliliğini engellemek için yeterli önlemler almıştır. Gerçek sorumlu, ancak bilirkişi raporundan sonra ortaya çıkacaktır.

İşletme avukatları mahkeme kararının iki yıl içerisinde kesinleşmesini beklemekte ve işletmenin davayı kaybetmesi durumunda ödeyeceği tazminat tutarının 100.000 TL ile 300.000 TL arasında olacağını tahmin etmektedir. Bununla birlikte, mevcut tüm kanıtlar dikkate alındığında, işletmenin davayı kazanması muhtemeldir.

İlgili yükümlülüğe ilişkin ekonomik fayda çıkışı olma olasılığı olmama olasılığından daha yüksek değildir. Bununla birlikte yine de ekonomik fayda çıkışı ihtimali vardır. Bu kapsamda, işletmeden ekonomik fayda çıkışının olma ihtimali çok düşük olmadığından işletmenin dipnotlarda açıklaması gereken şarta bağlı bir yükümlülüğü mevcuttur ve bu yükümlülük ile etkilerinin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

**Paragraf 19.20 - Şarta Bağlı Yükümlülüklerin Finansal Tablolarda Sunumu**

Şarta bağlı yükümlülükler Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Bununla birlikte şarta bağlı yükümlülük nedeniyle işletmeden kaynak çıkışının olma ihtimali çok düşük değilse, **dipnotlarda** şarta bağlı yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı yükümlülüğün muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

**Örnek 19.20:****NOT 17: ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER**

Beyaz eşya ticareti yapan işletmenin müşterilerinden biri, işletmenin ürünlerinin kullanımından kaynaklanan yaralanma iddiasıyla işletmeye karşı 2.000.000 TL'lik tazminat davası açmıştır.

İşletmenin avukatları, söz konusu tazminat talebinin temelini olmadığı ve mahkemenin tamamen işletmenin lehine karar verip müşteriye tazminat ödemesini gerektirmeyeceği kanaatine varmıştır. Bununla birlikte avukatlar, eğer mahkeme beklenmedik bir şekilde müşterinin lehine karar verirse, verilecek tazminat tutarının muhtemelen 300.000 TL'den fazla olmayacağı konusunda da yönetimi bilgilendirmiştir.

Tazminat davasının işletmenin aleyhine sonuçlanması düşük olduğundan bu davayla ilgili bir yükümlülük kayda alınmamıştır.

### 3.4. ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

#### Paragraf 19.21 - Şarta Bağlı Varlık Tanımı

Şarta bağlı varlık, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlık olup söz konusu varlığın mevcudiyeti; tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.

#### Açıklama:

Şarta bağlı varlıklar, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel varlıklardır ve mevcudiyetleri belirli olayların gerçekleşmesine bağlıdır ve bu olaylar işletmenin kontrolünde değildir.

Şarta bağlı varlıklar genellikle planlanmayan ya da beklenmeyen ve nakit girişi ihtimali ortaya çıkaran olaylardan kaynaklanır. Yasal işlemler sonucunda elde edilen ve sonucu belli olmayan hak talepleri şarta bağlı varlıklara örnek olarak gösterilebilir.

#### Paragraf 19.22 - Şarta Bağlı Varlıkların Finansal Tablolarda Sunumu

Şarta bağlı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Ancak ilgili varlık nedeniyle işletmeye kaynak girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık, şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak kayda alınır.

#### Açıklama:

Şarta bağlı varlıkların Finansal Durum Tablosunda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir kaynağın muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, bu varlıklar kayda alınmaz. Ancak, 19.22 paragrafında belirtildiği üzere kaynak girişinin neredeyse kesin olduğu durumlarda, “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünün 1.33 parafındaki “varlık” tanımı karşılanacağından ilgili varlık, şarta bağlı varlık olarak değerlendirilmez ve Finansal Durum Tablosunda gösterilir.

#### **Örnek 19.21:**

A Spor Kulübü bağlı bulunduğu federasyondan galibiyet veya beraberlik halinde yayın geliri elde etmektedir. Buna göre A Spor Kulübü kazanacağı her maç başına 2.000.000 TL ve beraberlikle sonuçlanacak her maç başına 1.000.000 TL yayın geliri almaya hak kazanacaktır.

A Spor Kulübünün yayın geliri elde etmesi, Kulübün maçları kazanmasına ya da rakip takımla berabere kalmasına bağlıdır. Bununla birlikte, söz konusu olayların gerçekleşmesi sonucunda işletmeye yayın geliri olarak ekonomik fayda girişinin muhtemel olması sebebiyle işletmenin dipnotlarda açıklaması gereken şarta bağlı

bir varlığı mevcuttur. Bu doğrultuda işletme dipnotlarında muhtemel gelirlere ilişkin açıklamalar yapacaktır.

### **Paragraf 19.23 - Şarta Bağlı Varlıkların Dipnotlarda Açıklanması**

Şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse (diğer bir ifadeyle gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması), dipnotlarda şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

### **Örnek 19.22:**

#### **NOT 19: ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR**

2020 yılı raporlama döneminde A Havayolu Şirketi, B Yakıt Şirketine karşı, Şirketten satın almış olduğu yakıtın A Havayolu Şirketinin sahip olduğu uçaklara verdiği hasarlara ilişkin olarak dava açmıştır.

A Havayolu Şirketinin avukatları mahkeme tarafından 60,000 TL tutarında tazminata hükmedileceğini beklemektedirler.

Mevcudiyeti, yasal sürecin sonucuna bağlı olan bu muhtemel varlık kayda alınmamıştır.

#### 4. KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLARA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

Şarta bağlı yükümlülükler ile şarta bağlı varlıklara ilişkin yapılacak dipnot açıklamaları bu bölümde düzenlenmiştir.

Bununla birlikte, BOBİ FRS'de bu bölüm hükümlerinin dışında yapılması gereken açıklamalara ise “*Dipnotlar*” bölümünde yer verilmiştir. Bu kapsamda, “*Dipnotlar*” bölümünün 26.7(cc) ve 26.7(çç) paragrafları uyarınca karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar için finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki açıklamalar yapılır:

##### Karşılıklar:

Her bir karşılık türü (örneğin dava karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı vb.) için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- Dönem başı ve dönem sonu değeri ile aşağıdakilerden kaynaklanan dönem içi hareketlerin toplam değeri:
  - Cari dönemde ayrılan karşılıklar.
  - İskonto edilen karşılıklar tutarındaki değişiklik.
  - Cari dönemde iptal edilen karşılıklar.
- Karşılığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama ve ödemelerin beklenen tutarı ve zamanı.
- Karşılıklara ilişkin beklenen tazminat tutarı ve söz konusu tazminat tutarı karşılığında herhangi bir varlık muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği.

##### **Örnek 19.23:**

##### **NOT 2: MUHASEBE POLİTİKALARI**

##### *Karşılıklar*

Karşılıklar, işletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması; yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması durumunda kayda alınırlar. Karşılıklar, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.

Karşılıklara ilişkin riskler ve belirsizlikler dikkate alınmakta ve karşılıklar, paranın zaman değerini yansıtmak üzere beklenen nakit akışlarıyla aynı vadeye sahip devlet tahvillerinde geçerli olan risksiz faiz oranı kullanılarak iskonto edilmektedir.

##### **NOT 17: KARŞILIKLAR**

##### **Garanti Yükümlülükleri**



2020 yılı raporlama dönemi sonundaki defter değeri	83.692 TL
Faiz gideri	5.888 TL
2021 yılında yapılan ödemeler	(55.200 TL)
İskonto oranı düzeltmesi	3.463 TL
İptal edilen karşılıklar	(2.500 TL)
	<b>35.343 TL</b>

### **Garanti Yükümlülükleri**

İşletme, müşterilerine 3 yıl boyunca garanti hizmeti de sunmaktadır. İşletme, satış sözleşmesi kapsamında satış tarihinden itibaren üç yıl içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını, ürünü tamir etmek ya da değiştirmek suretiyle telafi etmeyi taahhüt etmektedir.

Garanti yükümlülükleri raporlama döneminin sonunda ürün kalitesini etkilemiş olabilecek her türlü durum göz önünde bulundurularak tahmin edilmekte ve garanti yükümlülüklerinin defter değeri söz konusu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların bugünkü değeri üzerinden ölçülmektedir.

### **Finansal Taahhütler, Garantiler ve Şarta Bağlı Yükümlülükler:**

- Bu bölüm uyarınca şarta bağlı yükümlülükler için yapılacak açıklamaların yanı sıra, Finansal Durum Tablosunda yer almayan finansal taahhütler, garantiler ve şarta bağlı yükümlülüklerin toplam tutarı.

### **Örnek 19.24:**

### **NOT 17: KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR**

#### ***İşletme Tarafından Verilen Teminat, Rehin ve İpotekler***

31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla işletmenin olağan ticari faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla üçüncü tarafların yükümlülüklerini temin amacıyla vermiş olduğu rehinlerin toplam tutarı 18.400 TL'dir.

## 5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
<b>Karşılıkların Kayda Alınması</b>	Karşılıklar kayda alma ölçütlerini sağladıklarında finansal tablolara alınırlar.	MSUGT uyarınca karşılıklar muhasebeleştirilebilir, VUK karşılıkların muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.
<b>Karşılık Tutarının Hesaplanması</b>	Bugünkü değer ya da yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden hesaplanarak finansal tablolara alınır.	Ödeme yapıldığında kesinleşen tutar finansal tablolara alınır.	Bugünkü değer üzerinden hesaplanarak finansal tablolara alınır.
<b>Kıdem Tazminatının Hesaplanması</b>	Cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.  Çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır	Kıdem tazminatı ödendiğinde finansal tablolara yansıtılır.	Aktüeryal hesaplama yapılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

	BOBİ FRS	MSUGT/ VUK	TFRS
<b>Şarta Bağlı Varlıklar</b>	Finansal Durum Tablosunda sunulmaz. Ekonomik fayda girişi ihtimali yüksekse dipnotlarda açıklanır.	Şarta bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile tahakkuk yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.
<b>Şarta Bağlı Yükümlülükler</b>	Finansal Durum Tablosunda sunulmaz. Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse dipnotlarda açıklanır.	Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu.

## FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*  
(Erişim:[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2037\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2037(2).pdf))
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 21 – *Provisions and Contingencies*  
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module21.pdf>)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.