TMS 37

KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*" 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 37
Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Amaç

Bu Standardın amacı; uygun finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamaları için gerekli olan bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını sağlamaktır.

Kapsam

1 **İşletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümlerini uygular:**

(a) **Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan ve**

(b) [Silinmiştir]

(c) **Başka bir Standart ile düzenlenmiş olan.**

2 Bu Standart TFRS 9 *Finansal Araçlar* kapsamındaki finansal araçlara (teminatlar dâhil) uygulanmaz.

3 Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu Standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.

4 [Silinmiştir]

5 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) [Silinmiştir],

(b) Gelir vergileri (bakınız: TMS 12 *Gelir Vergileri*),

(c) Kiralamalar (bakınız: TFRS 16 *Kiralamalar*). Fakat bu Standart TFRS 16'da tanımlandığı şekliyle kiralamanın fiilen başladığı tarihten önce ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen kiralamalara uygulanır. TFRS 16'nın 6'ncı paragrafı uyarınca muhasebeleştirilen ve ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen kısa vadeli kiralamalara ve dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara da bu Standart uygulanır.

(d) Çalışanlara sağlanan faydalar (bakınız: TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*),

(e) TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri* kapsamındaki sigorta sözleşmeleri ve diğer sözleşmeler,

(f) Bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin koşullu bedeli (bakınız: TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*) ve

(g) Müşteri sözleşmelerinden hasılat (bakınız: TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*). Bununla birlikte, TFRS 15'de ekonomik açıdan dezavantajlı olan ya da dezavantajlı hale gelen müşteri sözleşmelerine ilişkin özel hükümler yer almadığından, bu tür durumlara bu Standart uygulanır.

6 [Silinmiştir]

7 Bu Standart; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar. 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.

8 Diğer Standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu Standart kapsamında yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar.

9 Bu Standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.

Tanımlar

10 Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

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

Yükümlülük: **Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür[1].**

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:

(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 yansıtılamayan 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 katlanılması 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.

[1] 2018 yılında yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin *Kavramsal Çerçeve*'de yükümlülük tanımının revize edilmesinden sonra, bu Standarttaki yükümlülük tanımı revize edilmemiştir.

Karşılıklar ve diğer yükümlülükler

11 Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir. Bunun aksine,

(a) Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır ve

(b) Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere (örneğin, tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutar), alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Bazen tahakkukların miktarı veya zamanlamasının tahmini için gerekli olmasına rağmen, belirsizlik genellikle karşılıklar için olanlardan çok daha azdır.

Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir.

Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler arasındaki ilişki

12 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. Buna ek olarak, koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır.

13 Bu Standart aşağıdakileri birbirinden ayırır:

(a) Karşılıklar – mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (güvenilir bir tahmin yapılabildiği varsayımıyla).

(b) Koşullu borçlar – borç olarak muhasebeleştirilmezler; çünkü bunlar ya:

(i) İşletmenin, ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir ya da

(ii) Bu Standartta yer alan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan mevcut yükümlülüklerdir. (Çünkü; ya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları olası değildir ya da ilgili yükümlülüğün tutarı yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir).

Muhasebeleştirme

Karşılıklar

14 **Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:**

(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 karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

Mevcut yükümlülük

15 Nadiren de olsa, bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülük olup olmadığı açık değildir. Anılan durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.

16 Hemen hemen tüm durumlarda, geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Bazı nadir durumlarda, örneğin bir davada, ya belli olayların meydana gelip gelmediği ya da bu olayların mevcut bir borç doğurup doğurmadıkları tartışılabilir. Böyle bir durumda, işletme, uzman görüşleri gibi mevcut her türlü kanıtı dikkate almak suretiyle mevcut yükümlülüğün raporlama dönemi sonunda var olup olmadığına karar verir. Sözü edilen kanıtlara raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir. Bu kanıtlar temel alınmak suretiyle:

(a) Raporlama dönemi sonu itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme karşılığın muhasebe kaydını yapar (eğer, muhasebeleştirme kriteri karşılanıyorsa) ve

(b) Raporlama dönemi sonu itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur (bakınız: 86'ncı paragraf).

Geçmişteki olay

17 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. Sözü edilen durum sadece aşağıdaki koşullarda oluşur:

(a) Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması veya

(b) Olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması.

18 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 yer alan borçlar, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut olan borçlardır.

19 Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Söz konusu yükümlülüklere 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 çıkışına 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 kaçınabileceğinden, örneğin faaliyet yöntemini değiştirerek, söz konusu gelecekte yapılacak harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin bir karşılık kaydı finansal tablolara yansıtılmaz.

20 Bir yükümlülük her zaman için, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi gereken karşı bir taraf içerir. Ancak, yükümlü olunan tarafın kimliğinin bilinmesi gerekli değildir – aslında yükümlülük genel olarak kamuya da olabilir. Yükümlülük her zaman için başka tarafa karşı bir taahhüt içerdiğinden, raporlama dönemi sonundan önceki bir tarihte, bu karardan etkileneceklere işletmenin sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturacak şekilde ve yeterince belirgin bir biçimde iletilmiş olmadıkça, ilgili işletme veya yönetim kurulu kararı raporlama dönemi sonu itibariyle zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurmaz.

21 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 oluştuğu durumlarda, sonuçların düzeltilmesine ilişkin olarak herhangi bir yükümlülük doğmayabilir. 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.

22 Yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda, yalnızca tasarının aynen yasalaşacağının kesin olması halinde yükümlülük doğar. Anılan türden bir yükümlülük, bu Standardın uygulanması açısından yasal bir yükümlülük olarak dikkate alınır. Yasalaşma sırasında oluşan durumlardaki farklılıklar, herhangi bir kanunun yasalaşma işlemini kesinleştirecek tek bir olay belirlenmesini imkânsız kılabilir. Pek çok durumda, ilgili kanun yasalaşana kadar, herhangi bir kanunun yasalaşacağı hakkında emin olmak imkânsız olacaktır.

Ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışları

23 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[2] 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 (bakınız: 86'ncı paragraf).

24 Pek çok sayıda benzeri yükümlülük bulunması durumunda (ürün 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 (diğer muhasebeleştirme kriterleri karşılanmışsa).

Yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmini

25 Tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bir bölümüdür ve bunların güvenilirliklerini zayıflatmaz. Bu, özellikle, doğası gereği finansal durum tablosu kalemlerinde yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar açısından geçerlidir. Çok nadir durumlar dışında, bir işletme bir dizi olası sonuç belirleyebilme imkânına sahip olacaktır ve bu nedenle, yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayrılması işleminde yeterince güvenilir bir biçimde kullanılabilecek bir tahminde bulunabilir.

26 Güvenilir bir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, finansal tablolara yansıtılmayan bir borç mevcut olabilir. Söz konusu borç, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır (bakınız: 86'ncı paragraf).

Koşullu borçlar

27 İşletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtmaz.

28 Koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları ihtimali uzak olmadıkça, 86'ncı paragrafta belirtilen şekilde finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

29 Bir işletmenin herhangi bir borç için müşterek ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir. İşletme, güvenilir bir tahminin yapılamadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır.

30 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 oluştuğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır (güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlar hariç).

Koşullu varlıklar

31 İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz.

32 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.

33 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.

---

2 Bu Standartta geçen 'olası' kelimesinin 'bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmemesinden daha fazla olduğu' şeklinde yorumlanması, bu yorumun zorunlu olarak diğer Standartlar için de geçerli olacağı anlamına gelmemektedir.

34 Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise, 89'uncu paragrafta belirtilen şekilde finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

35 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 oluştuğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir (bakınız: 89'uncu paragraf).

Ölçme

En gerçekçi tahmin

36 Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır.

37 Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır. Herhangi bir yükümlülüğü raporlama dönemi sonunda yerine getirmek veya devretmek genellikle imkânsız ya da bunu engelleyici bir biçimde pahalıdır. Fakat işletmenin, yükümlülüğün yerine getirilmesi veya bir başka tarafa devredilmesi için makul olarak ödeyeceği miktarın tahmini, mevcut bir yükümlülüğü raporlama dönemi sonu itibariyle yerine getirmek için gereken harcamalara ilişkin en gerçekçi tahmini verir.

38 Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilir. Göz önünde bulundurulacak kanıtlar, raporlama döneminden*)* sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir.

39 Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriyi bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, "beklenen değer"dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

Örnek
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 ilişkin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin %75'inin hatasız olacağı, %20'sinin küçük hatalar içereceği, %5'inin ise büyük hatalar içereceğini göstermektedir. 24'üncü paragrafa göre, işletme garanti yükümlülüklerine ilişkin olarak doğabilecek bir çıkış olasılığını bütün olarak değerlendirmelidir. Onarımların maliyetinin beklenen değeri: (%75x0)+(%20x1milyon TL)+(%5x4milyon TL)=400.000 TL.

40 Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Ancak, böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur. Örneğin; eğer bir işletme müşterisi için inşa ettiği önemli bir tesisteki büyük bir hatayı düzeltecekse, tek başına olması en muhtemel sonuç, düzeltme işleminin ilk denemede başarılı olması için 1000 TL'lik bir maliyet olabilir, fakat daha fazla ek işlemin gerekli olacağına dair önemli bir olasılık var ise daha yüksek tutarda karşılık ayrılır.

41 Karşılığın vergisel sonuçları ve karşılıktaki değişikliklere ilişkin TMS 12 *Gelir Vergileri*'nde yer verilen hükümler doğrultusunda, ilgili karşılık vergiden önce ölçülür.

Riskler ve belirsizlikler

42 **Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır.**

43 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. Fakat, belirsizlik, aşırı karşılık ayrılmasını veya borçların kasıtlı olarak olması gerekenden daha yüksek gösterilmesini haklı kılmaz. Örneğin; tam tersi bir sonucun olası maliyetleri sağduyulu bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, söz konusu sonuç gerçekte var olma olasılığından daha fazla bir olasılığa sahipmiş gibi değerlendirilmez. Sonuçta bir karşılığın olduğundan fazla gösterilmesine yol açacak, risk ve belirsizliğe ilişkin düzeltmeleri tekrarlamaktan kaçınmak için özen gösterilmesi gerekir.

44 85(b) paragrafına göre gider tutarına ilişkin belirsizlikler hakkında açıklama yapılır.

Bugünkü değer

45 **Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir.**

46 Paranın zaman değeri nedeniyle raporlama döneminden 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.

47 **İskonto oranı (veya oranları); paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır (veya oranlardır). Sözü edilen iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz.**

Gelecekteki olaylar

48 **Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarında yansıtılır.**

49 Gelecekte olması beklenen olaylar, karşılıkların ölçülmesinde özellikle önemli olabilir. Örneğin; bir işletme, herhangi bir yerin ekonomik ömrü/kullanım süresinin sonunda temizlenmesi maliyetinin teknolojide gelecekte yaşanacak değişimler nedeniyle azalacağına inanabilir. Finansal tablolara yansıtılacak tutar, teknik olarak yeterli ve tarafsız gözlemcilerin, temizleme tarihinde mevcut olacak teknolojiye ilişkin eldeki her türlü kanıtı dikkate almak suretiyle yapmış oldukları akılcı tahminleri gösterir. Dolayısıyla, örneğin mevcut teknolojinin uygulanmasına ilişkin artan deneyimlerden kaynaklanan beklenen maliyet azalışlarının veya mevcut teknolojiyi daha önce yapılandan daha büyük veya daha karmaşık bir temizleme faaliyetine uygulamadan kaynaklanması beklenen maliyetin dahil edilmesi uygundur. Ancak, bir işletme buna ilişkin yeterli tarafsız bir kanıt tarafından desteklenmedikçe, temizleme konusunda tamamen yeni bir teknolojinin geliştirileceğini tahmin etmez.

50 Yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağının neredeyse kesin olduğuna ilişkin yeterli miktarda tarafsız kanıt var ise, söz konusu olası yeni yasanın etkileri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde göz önünde bulundurulur. Uygulamada ortaya çıkan durumların çeşitliliği, her durumda yeterli ve tarafsız kanıt sağlayan tek bir olay belirlemeyi imkânsız kılar. Hem yasanın ne gerektireceğine hem de yasalaşıp, uygun biçimde uygulanacağının kesine yakın olup olmadığına ilişkin kanıt gerekir. Çoğu durumda, yeni kanun yasalaşmadıkça ortada yeterli tarafsız kanıt bulunmaz.

Varlıkların elden çıkarılmasının beklenmesi

51 **Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz.**

52 Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlemin gerçekleşmesi sonucunda oluşacak kazançlar, elden çıkarma beklentisinin karşılığa neden olan olayla sıkı bir ilişkisi olsa dahi, herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz. Bunun yanında işletme, varlıkların elden çıkarılmalarından elde edilecek kazançları, ilgili varlığa ilişkin Standartta belirlenen zamanda gelir olarak muhasebeleştirir.

Tazminatlar

53 **Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir. Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.**

54 **Herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alabilir.**

55 Bazen bir işletme, herhangi bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmını veya tamamını başka bir taraftan talep eder (örneğin; sigorta poliçeleri, tazminat maddeleri ve tedarikçilerin garantileri aracılığıyla). Söz konusu taraf, işletme tarafından ödenen tutarları işletmeye geri verebilir veya doğrudan kendisi ödeyebilir.

56 Çoğu durumda, işletmenin ihtilaf konusu tutarın tamamından sorumluluğu devam edecek, öyle ki üçüncü tarafın herhangi bir sebepten ötürü ödemeyi yapmaması durumunda, ilgili işletme tutarın tamamını yerine getirmek zorunda kalacaktır. Bu durumda, borcun tamamına ilişkin karşılık ayrılır ve ilgili işletmenin borcu ifa etmesi halinde tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda, beklenen tazminat ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

57 Bazı durumlarda, işletme üçüncü tarafın ödemeyi yapmaması halinde ihtilaf konusu maliyetlerden sorumlu olmayacaktır. Böyle bir durumda, ilgili işletmenin anılan maliyetlere ilişkin herhangi bir sorumluluğu olmaz ve bunlar karşılık tutarına dahil edilmez.

58 29'uncu paragrafta belirtildiği üzere işletmenin müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu yükümlülükler, söz konusu yükümlülüklerin diğer taraflar tarafından yerine getirilmesinin beklendiği ölçüde koşullu borçtur.

Karşılıklardaki değişmeler

59 **Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, raporlama dönemi sonu itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.**

60 İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Söz konusu artış, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

Karşılıkların kullanımı

61 **Bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır.**

62 Yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarla mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur.

Finansal tablolara alma ve ölçüm kurallarının uygulanması

Gelecekteki faaliyet zararları

63 **Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.**

64 Gelecek dönem faaliyet zararları, 10'uncu paragrafta yer alan borcun tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak 14'üncü paragrafta belirlenen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaz.

65 Gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, faaliyete ilişkin belli varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir. İşletme, TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* çerçevesinde, söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol eder.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler

66 Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

67 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.

68 Bu Standart; ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeyi, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmeler olarak tanımlar. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir.

68A Bir sözleşmeyi yerine getirme maliyeti, sözleşmeyle doğrudan ilgili maliyetlerden meydana gelir. Sözleşmeyle doğrudan ilgili maliyetler, aşağıda yer alan maliyetlerden oluşur:

(a) Sözleşmeyi yerine getirmek için katlanılan değişken maliyetler - Örneğin, direkt işçilik ve hammadde ve

(b) Sözleşmeyi yerine getirmeyle doğrudan ilgili olan diğer maliyetlerden dağıtılan tutarlar - Örneğin, başkalarının yanı sıra söz konusu sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan bir maddi duran varlık kalemi için ayrılan amortisman giderinden dağıtılan tutar

69 Ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme için ayrı bir karşılık ayrılmadan önce, söz konusu sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan varlıklarda meydana gelen herhangi bir değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınır (bakınız: TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*).

Yeniden yapılandırma

70 Yeniden yapılandırma tanımına girebilecek örnek olaylara aşağıda yer verilmiştir:

(a) Bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi,

(b) Bir ülke ya da bölgede yer alan iş 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.

71 Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık yalnızca 14'üncü paragrafta karşılıklara ilişkin olarak yer verilen genel muhasebeleştirme kriterlerinin karşılanması durumunda ayrılır. 72-83 paragrafları, genel muhasebeleştirme kriterlerinin karşılıklara nasıl uygulanması gerektiğini gösterir.

72 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;

(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 etkileneceklere duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

73 Herhangi bir işletmenin yeniden yapılandırma planı uygulamaya başladığının kanıtı, örneğin, bir fabrikanın parçalara ayrılması, varlıkların satılması veya planın ana parçalarının kamuya duyurulması olabilir. Detaylı bir yeniden yapılandırma planının kamuya duyurulması işlemi; söz konusu işlem müşteriler, tedarikçiler ve

işçiler (veya temsilcileri) gibi diğer taraflarda işletmenin yeniden yapılandırmayı tamamlayacağına ilişkin geçerli bir beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda (örneğin; planın ana özelliklerinin ortaya konması) yapılmış ise, ilgili yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturur.

74 Bir planın, ondan etkileneceklere duyurulduğunda zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturmaya uygun olması için; uygulanmasına mümkün olduğunca kısa bir sürede başlanması öngörülmüş ve önemli değişikliklere uğramasının mümkün olmadığı bir zaman diliminde tamamlanacak olması gerekir. Yeniden yapılandırmanın başlamasında uzun gecikmeler olacağı veya yapılandırma işleminin çok fazla zaman alacağının beklenmekte olduğu durumlarda, söz konusu plan işletmenin yeniden yapılandırmaya şartlandığına ilişkin bundan etkilenecekler üzerinde geçerli bir beklenti yaratmaz; çünkü zaman, işletmeye planlarını değiştirmesi konusunda fırsatlar yaratır.

75 İşletmenin raporlama dönemi sonu öncesinde aşağıda yer alan işlemleri gerçekleştirmemiş olması durumunda, yöneticilerin veya yönetim kurulunun raporlama dönemi sonundan önce yeniden yapılandırma konusunda almış olduğu karar, raporlama dönemi sonu itibariyle zımni kabulden doğan bir yükümlülük yaratmaz:

(a) İşletmenin yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış olması veya

(b) İşletmenin yeniden yapılandırma işleminin ana özelliklerini bundan etkileneceklere, işletmenin ilgili yeniden yapılandırma işlemine girişeceğine ilişkin geçerli bir beklenti yaratmak için yeterince belirgin bir biçimde açıklamış olması.

İşletme, raporlama döneminden sonraki bir tarihte yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış veya ana özelliklerini bundan etkileneceklere açıklamışsa, yeniden yapılandırma işleminin önemli olması ve buna ilişkin açıklamanın yapılmamasının, genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları makul ölçüde etkilemesinin beklenmesi halinde, TMS 10 *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar* uyarınca açıklama yapılması gerekir.

76 Zımni kabulden doğan bir yükümlülük, yalnızca yönetimin kararı sonucunda oluşmamış olsa bile, önceden oluşmuş olayların ilgili yönetimin kararı ile bir araya gelmeleri sonucunda bir yükümlülük oluşmuş olabilir. Örneğin; iş akitlerinin feshi ile ilgili olarak çalışan temsilcileriyle veya faaliyetin satışıyla ilgili olarak alıcılarla yapılan müzakereler, sadece yönetim kurulunun onayı çerçevesinde sonuçlanabilir. Bu onay bir kez alındıktan ve diğer taraflara bildirildikten sonra, 72'nci paragrafta yer alan şartlara uyulması koşuluyla ilgili işletmenin yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülüğü oluşur.

77 Bazı ülkelerde, nihai karar verme yetkisi, yönetim dışındaki ilgi gruplarının (örneğin, işçiler) temsilcilerinden oluşan bir kurula verilir veya kurul kararını vermeden önce söz konusu temsilcilere konunun bildirilmesi gerekebilir. Bu türden bir kurulun alacağı kararın söz konusu temsilcilere bildirilmesi nedeniyle yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni bir yükümlülük oluşmuş olur.

78 Bağlayıcı satış sözleşmelerinde olduğu gibi işletmenin satışa ilişkin herhangi bir taahhüdü olmadıkça, bir faaliyetin satışı nedeniyle hiçbir yükümlülük ortaya çıkmaz.

79 İşletme, bir faaliyetini satmaya karar vermiş ve kararını kamuoyuna duyurmuş olmasına rağmen herhangi bir alıcının belirlenemediği ve ortada bağlayıcı bir satış sözleşmesi olmadığı sürece satış taahhüdünde bulunmuş olmaz. Herhangi bir bağlayıcı satış sözleşmesinin olmaması durumunda işletme fikrini değiştirebilecek ve kabul edilebilir koşullarda bir alıcı bulunamaması halinde başka bir hareket tarzı benimsemek zorunda kalacaktır. İlgili faaliyetin satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülmekte ise faaliyette yer alan varlıklar TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* çerçevesinde değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir. Herhangi bir satış yeniden yapılandırma işleminin sadece bir parçası ise, bağlayıcı bir satış anlaşmasının düzenlenmesinden önce yeniden yapılandırmanın diğer parçalarına ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük ortaya çıkabilir.

80 Yeniden yapılandırma işlemi için ayrılan karşılık, aşağıdaki hususları birlikte taşıması şartıyla sadece yeniden yapılandırma işleminden kaynaklanan doğrudan harcamaları içerir:

(a) Yeniden yapılandırma neticesinde gerekli olması ve

(b) İşletmenin devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmaması.

81 Yeniden yapılandırma için ayrılan karşılık aşağıda yer alanlar gibi maliyetleri içermez:

(a) Devam eden çalışanların eğitilmesi veya yerlerinin değiştirilmesi;

(b) Pazarlama veya

(c) Yeni sistemlere ve dağıtım şebekelerine yapılan yatırımlar.

Bu harcamalar işletmenin gelecekteki işlemleriyle ilgilidir ve raporlama dönemi sonu itibariyle yeniden yapılandırmadan kaynaklanan borç değildir. Söz konusu harcamalar, yeniden yapılandırma işleminden bağımsız bir şekilde ortaya çıkmış harcamalar gibi muhasebeleştirilir.

82 Yeniden yapılandırma tarihine kadar oluşan belirlenebilir gelecekteki faaliyet zararları, 10'uncu paragrafta tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerle ilişkili olmadıkça karşılık tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

83 51'inci paragrafta belirtildiği üzere, ilgili varlığın satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülebilecek dahi olsa, beklenen varlık satışlarından elde edilecek kazançlar yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılığın tespitinde dikkate alınmaz.

Açıklama

84 İşletme her bir karşılık sınıfı için, aşağıda yer alan hususlara ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklamada bulunur:

(a) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değeri;

(b) Mevcut karşılıklara yapılan ekler de dahil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılıklar;

(c) Dönem boyunca kullanılan tutarlar (örneğin, karşılığa ilişkin olarak maruz kalınan ve yüklenen);

(d) Dönem içerisinde kapatılan kullanılmayan tutarlar ve

(e) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan, iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar.

Bunlarla ilgili olarak karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

85 Her bir karşılık sınıfı için, aşağıdaki hususlar hakkında dipnotlarda açıklama yapılır:

(a) Yükümlülüğün esasının özet bir tanımı ve ekonomik faydaların tahmini işletme dışına çıkış zamanları;

(b) Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar. Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda 48'inci paragrafta belirtildiği gibi işletme, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarını dipnotlarda açıklar.

(c) Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını gösteren beklenen tazminat tutarları.

86 İşletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, raporlama dönemi sonu itibariyle ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur:

(a) 36-52 paragraflarına göre ölçülen finansal etkilerine ilişkin bir tahmin;

(b) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar;

(c) Tazminat olasılıkları.

87 Herhangi bir karşılık veya koşullu borcun bir sınıf oluşturmak amacıyla toplanabilmesi kararı, bunların niteliklerinin 85(a) ve (b) ile 86(a) ve (b) paragraflarında yer alan şartları karşılamak üzere, tek bir gösterim için yeterince benzer olup olmadıklarının tespitini gerektirir. Bu nedenle, farklı ürünlere ilişkin karşılığı tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olabilir; ancak hukuki işlemlere konu olan normal garanti ve tutarlara ilişkin olanları tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olmaz.

88 Bir karşılığın ve koşullu borcun benzer olaylardan kaynaklandığı durumlarda, söz konusu karşılık ve koşullu borca ilişkin açıklamalar 84-86 paragraflarında belirtildiği gibi aradaki bağlantıyı gösterecek şekilde yapılır.

89 İşletmeye ekonomik fayda girmesi muhtemel ise işletme, raporlama dönemi sonu itibariyle koşullu varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama yapar ve mümkün ise karşılıklar için 36-52 paragrafları arasında belirtilen ilkeleri kullanmak suretiyle ilgili varlığın finansal etkisine ilişkin tahminde bulunur.

90 Koşullu varlıklara ilişkin olarak yapılacak açıklamalarda, gelirin ortaya çıkma olasılığı konusunda yanıltıcı bilgiler vermekten kaçınılır.

91 Uygulamada mümkün olmaması nedeniyle 86-89 paragrafları uyarınca gerekli olan bilgilerin açıklanmaması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.

92 Çok nadir durumlarda, 84-89 paragrafları uyarınca gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle karşılıklar, koşullu borçlar veya koşullu varlıklar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir; ancak ihtilafın genel özelliği ve bilginin açıklanmadığı hususu ile bunun gerekçesi belirtilir.

Geçiş hükümleri

93 Bu Standardı yürürlük tarihinde (veya daha öncesinde) uygulamanın etkisi, Standardın ilk uygulandığı dönem dağıtılmamış karlar açılış bakiyesine yapılmış bir düzeltme olarak raporlanır. İşletmeler, kamuya açıklanacak en erken dönem dağıtılmamış karlar açılış bakiyesini ve karşılaştırmalı bilgiyi düzeltme konusunda teşvik edilir, ancak bu düzeltmeler zorunlu değildir. Karşılaştırmalı bilginin düzeltilmemesi durumunda, anılan durum dipnotlarda açıklanır.

94 [Silinmiştir]

94A Temmuz 2020'de yayımlanan *Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler - Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyeti*, 68A paragrafını eklemiş ve 69'uncu paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklikler, değişikliklerin ilk kez uygulandığı yıllık hesap döneminin başı (ilk uygulama tarihi) itibarıyla sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tamamının henüz yerine getirilmediği sözleşmelere uygulanır. Karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmez. Bunun yerine, değişikliklerin ilk kez uygulanmasının birikimli etkisi, ilk uygulama tarihindeki dağıtılmamış kârların ya da uygun olan başka bir özkaynak bileşeninin açılış bakiyesinde bir düzeltme olarak finansal tablolara alınır.

Yürürlük tarihi

95 Bu Standart 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulama teşvik edilmektedir. Bu Standardın 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

96 [Silinmiştir]

97 [Silinmiştir]

98 [Silinmiştir]

99 2014 yılında yayımlanan *2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler,* TFRS 3'de yapılan değişiklik nedeniyle 5'inci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, TFRS 3 değişikliğinin uygulandığı işletme birleşmelerine ileriye yönelik olarak uygulanır.

100 TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 5'inci paragrafı değiştirmiş ve 6'ncı paragrafı silmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

101 TFRS 9 (2017 Sürümü) 2'nci paragrafı değiştirmiş, 97 ve 98'inci paragrafları silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

102 TFRS 16, 5'inci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

103 TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri*, 5'inci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 17 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

104 Haziran 2019'da yayımlanan *Önemli Tanımı* (TMS 1 ve TMS 8'de Yapılan Değişiklikler), 75'inci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Önemli tanımına ilişkin TMS 1'in 7'nci paragrafı ile TMS 8'in 5 ve 6'ncı paragraflarındaki değişiklikler uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

105 Temmuz 2020'de yayımlanan *Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler - Sözleşmeyi Yerine Getirme Maliyeti*, 68A ve 94A paragraflarını eklemiş ve 69'uncu paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2022 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.