

TMS 37

KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/02/2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 59 sıra no’lu,
 2. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no’lu,
 3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 96 sıra no’lu,
 5. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 6. 18/09/2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 22 sıra no’lu,
 7. 16/12/2017 tarih ve 30272 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 69 sıra no’lu,
 8. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 106 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- İkinci değişiklik, Standartta “PB (Para Birimi) ve YTL” şeklinde geçen ibarelerin “TL” olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Birinci ve dördüncü değişiklikler ise doğrudan TMS 37 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, dördüncü değişiklik ise 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik doğrudan TMS 37 tarafından yapılmış olup 30/06/2014 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yedinci değişiklik TFRS 15 tarafından yapılmış olup, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. TFRS 15’in erken uygulanması durumunda söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- Sekizinci değişiklik TFRS 9 (2017 Sürümü) tarafından yapılmış olup 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 37’nin ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 37’nin bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (<http://www.kgk.gov.tr>) ve ilgili Resmi Gazetelerden (<http://www.resmigazete.gov.tr>) ulaşabilirler.

Türkiye Muhasebe Standardı 37
(TMS 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) “-”
 - (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. “-”
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: TMS 17 *Kiralama İşlemleri*). Fakat TMS 17, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları için özel şartlar içermediğinden, ilgili türden işlemlere bu Standart hükümleri uygulanır.
 - (d) Çalışanlara sağlanan faydalar (bakınız: TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*),
 - (e) Sigorta sözleşmeleri (bakınız: TFRS 4 *Sigorta Sözleşmeleri*). Ancak, bu Standart, sigortacının, TFRS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan sözleşmeye bağlı yükümlülükleri ve hakları dışında kalan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklarına uygulanır,
 - (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 olmadığından, 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 yapılandırılmaya 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” Standardı 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.

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:

- (h) 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
- (i) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür:
 - (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
 - (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

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

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

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

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

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 (*bilanço tarihi*) 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 (*bilanço tarihinde*) var olup olmadığına karar verir. Sözü edilen kanıtlara raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir. Bu kanıtlar temel alınmak suretiyle:

- (a) Raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) 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 (*bilanço tarihi*) 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: Paragraf 86).

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 ilgilidir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz. Bir işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan borçlar, raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) 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 yükümlülükler örnek olarak; çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinde olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden 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 (*bilanço tarihinden*) önceki bir tarihte, bu karardan etkilenecekler 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 (*bilanço tarihi*) 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 olduğu 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 yüklediği durumlarda, hasarın oluşması sorumluluk oluşturan bir olay haline gelir.
22. Yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda, yalnızca tasarımın aynen yasalaşacağı 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 imkansız kılabilir. Pek çok durumda, ilgili kanun yasalara kadar, herhangi bir kanunun yasalacağı hakkında emin olmak imkansız 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* 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: Paragraf 86).
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 (*bilanço*) kalemlerinde yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar açısından geçerlidir. Çok nadir durumlar dışında, bir işletme bir dizi olası sonuç belirleyebilme imkanına sahip olacaktır ve bu nedenle, yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayrılması işleminde yeterince güvenilir bir biçimde kullanılacak 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: Paragraf 86).

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 olduğu 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.

* 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.

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 değeridir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur.
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 olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir (bakınız: Paragraf 89).

Ölçme

En gerçekçi tahmin

36. Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) 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 (*bilanço tarihi*) itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır. Herhangi bir yükümlülüğü raporlama dönemi sonunda (*bilanço tarihinde*) yerine getirmek veya devretmek genellikle imkansız 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 (*bilanço tarihi*) 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 (*bilanço tarihinden*) 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 getiriye 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. Paragraf 24’e göre, işletme garanti yükümlülüklerine ilişkin olarak doğabilecek bir çıkış olasılığını bütün olarak değerlendirmelidir.

Onarımların maliyetinin beklenen değeri:

$$(%75 \times 0) + (%20 \times 1 \text{ milyon TL}) + (%5 \times 4 \text{ milyon TL}) = 400.000 \text{ TL.}$$

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" Standardı'nda yer verilen hükümler doğrultusunda, ilgili karşılık vergiden önce ölçülür.

Riskler ve belirsizlikler

42. Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmada, 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. Paragraf 85 (b)'ye 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 (*bilanço tarihinden*) hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir.
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 teknolojiye 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 yapılandırılan 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 kanunlaşacağına 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 uygulanacağına 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. Paragraf 29’da 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 (*bilanço tarihi*) itibarıyla 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.

Muhasebeleştirme ve ölçme kurallarının uygulanması

Gelecekteki faaliyet zararları

63. Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.
64. Gelecek dönem faaliyet zararları, Paragraf 10’da yer alan borcun tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak Paragraf 14’de 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” Standardı 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 alınması 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.
69. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrı bir karşılık oluşturulmadan önce, söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan zararlar muhasebeleştirilir (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 Paragraf 14'de karşılıklara ilişkin olarak yer verilen genel muhasebeleştirme kriterlerinin karşılanması durumunda ayrılır. Paragraf 72-83'te yer verilen arasındaki belirlemeler, 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 buldukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayılarını;
 - (iv) Gerçekleştirilecek harcamaları ve
 - (v) Planın ne zaman uygulanacağını ve
 - (b) İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.
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 etkilenecekler 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 alacağına 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 (*bilanço tarihi*) öncesinde aşağıda yer alan işlemleri gerçekleştirmiş olması durumunda, yöneticilerin veya yönetim kurulunun raporlama dönemi sonundan (*bilanço tarihinden*) önce yeniden yapılandırma konusunda almış olduğu karar raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibarıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülük yaratmaz:
- (a) İşletmenin yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış olması veya
- (b) İşletmenin yeniden yapılandırma işleminin ana özelliklerini, bundan etkileneceklerde ilgili yeniden yapılandırma işlemine girişileceğine ilişkin geçerli bir beklenti yaratan yeterince belirgin bir biçimde açıklamış olması.
- Bir işletmenin, raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonraki bir tarihte yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış veya ana özelliklerini bundan etkilenecekler açıklamış olması durumunda, eğer yeniden yapılandırma işlemi önemli ve buna ilişkin açıklamanın yapılmamış olması halinde kullanıcıların finansal tablolar çerçevesinde alacağı ekonomik kararlar etkilenmekte ise, konuya ilişkin açıklamanın “TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar” Standardı çerçevesinde dipnotlarda açıklanması 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 temsilcileri veya faaliyetin satışıyla ilgili olarak alıcılarla yapılan müzakereler, sadece yönetim kurulunun onayı çerçevesinde sonuçlanabilir. Bu onay bir kez alındıktan ve diğer taraflara bildirildikten sonra, Paragraf 72’de 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” Standardı 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 (*bilanço tarihi*) 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, Paragraf 10'da tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerle ilişkili olmadıkça karşılık tutarının tespitinde dikkate alınmaz.
83. Paragraf 51'de 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 Paragraf 48'de 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 (*bilanço tarihi*) 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) Paragraf 36-52'ye 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 Paragraf 84-86'da belirtildiği gibi aradaki bağlantıyı gösterecek şekilde yapılır.

89. İşletmeye ekonomik fayda girmesi muhtemel ise işletme, raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibarıyla koşullu varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama yapar ve mümkün ise karşılıklar için 36-52 nci Paragraflar 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 Paragraf 86-89 uyarınca gerekli olan bilgilerin açıklanmaması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.
92. Çok nadir durumlarda, Paragraf 84-89 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 uygulamaları

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. “_”
Yürürlük tarihi
95. “_”
96. “_”
97. [Silinmiştir]
98. [Silinmiştir]
99. *2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler* değişikliğiyle, TFRS 3’de değişiklik yapılmasının sonucu olarak, bu Standardın 5 inci paragrafı değiştirilmiştir. 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 yürürlükten kaldırmıştır. 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.