

## UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar Uygulama Örneği

UMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* Standardının ele alındığı bu bölümde Standardın içeriği ve pratikte nasıl uygulayacağı incelenmektedir.

Bu Standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, şarta bağlı borçlar ve varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin mali tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

### 1. Kapsam

UMS 37 aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere karşılıkların, şarta bağlı borçların ve şarta bağlı varlıkların muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını belirler;

- ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek olan sözleşmelerden kaynaklananlar;
- başka bir Standart ile düzenlenmiş olanlar.

Bu standart UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme kapsamına dahil olan finansal araçlara uygulanmaz.

### 2. Tanımlar

Bu standartta yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Varlık:** Geçmiş olayların sonucu olarak bir işletme tarafından kontrol edilen ve gelecekteki ekonomik faydalarının işletmeye akması beklenen bir kaynaktır.

**Zımnî kabulden doğan yükümlülük:** Bir işletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan bir 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.

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

**Hukuki yükümlülük:** Aşağıda sayılanlardan kaynaklanan bir yükümlülüktür:

- bir sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla),
- yasal düzenleme, veya
- diğer kanuni uygulamalar.

**Borç:** 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 kabulden doğan, yükümlülük yaratan olaydır.

**Yükümlülük:** Belirli bir şekilde davranmayı veya uygulamayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur. Yükümlülükler, bağlayıcı bir sözleşme veya kanuni hükümler gereğince yapılması zorunlu bir hale gelebilir. Bununla birlikte, yükümlülükler aynı zamanda olağan iş uygulamalarından, geleneksel yaklaşımdan ve iyi iş ilişkileri sağlamak veya adil bir tarzda hareket etme arzusundan da kaynaklanabilir.

**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.

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

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

- işletme tarafında yapılmakta olan bir faaliyetin kapsamı, veya
- söz konusu faaliyetin ifa şekli.

### **3. Karşılıklar ve Diğer Yükümlülükler**

Karşılıklar, gelecek bir tarihte yapılacak **harcamanın zaman ve tutarının kesin olmaması** nedeniyle, diğer yükümlülüklerden (ticari borçlar ve tahakkuklar gibi) ayırt edilebilir.

Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal veya hizmetler için ödenen, faturası kesilen veya tedarikçi ile resmi olarak anlaşılan borçlardır. Bu tür bir ödemenin **tutarı** faturalandırıldığı veya üzerinde anlaşıldığı için kesindir. Tedarikçiler genellikle net bir faturalandırma politikasına sahip olduklarından (örneğin; 30 gün) **zamanlama** nettir.

Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere (örneğin; tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutar) alınan veya tedarik edilen mal veya hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçi ile resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Bazen tahakkukların zamanlamasını ve tutarını tahmin etmek gerekse bile,

belirsizlik genel olarak karşılıklardan çok daha azdır. Tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak raporlanırken karşılıklar ayrı olarak raporlanır.

## Karşılık veya Şarta Bağlı Yükümlülük?

<b>Karşılık</b>	= Geçmiş olaydan kaynaklanan <b>halihazırdaki</b> yükümlülük + Kaynak çıkışı muhtemel + Ölçülebilir
<b>Şarta bağlı yükümlülük</b>	= Geçmiş olaydan kaynaklanan <b>olası</b> yükümlülük <b>ve/veya</b> Kaynak çıkışı muhtemel <b>değil</b> <b>ve/veya</b> <b>Ölçülemez</b>

Karşılıklar mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeğinden muhasebeleştirilirler.

Şarta bağlı yükümlülükler ise muhasebeleştirilmezler, çünkü bu standartta yer alan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan yükümlülüklerdir.

## **4. Muhasebeleştirme**

Bir borcun, karşılık olarak muhasebeleştirilebilmesi için aşağıda belirtilen üç koşulun karşılanması gereklidir.

1. bir işletmenin **geçmiş bir olaydan** kaynaklanan **mevcut** bir yükümlülüğünün olması,
2. ekonomik faydalar içeren kaynakların işletmeden çıkışlarının **olası** olması,
3. yükümlülük tutarının **güvenli bir biçimde tahmin** edilebiliyor olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda herhangi bir karşılık ayrılmamalıdır.

1. Bir borcun muhasebeleştirilmesi ile ilgili üç koşuldan birincisi; geçmiş bir olay sonucunda bir işletmenin üçüncü bir tarafa karşı hukuki veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün mevcut olmasıdır. Bir işletmenin geçmiş bir olay nedeniyle mevcut bir yükümlülüğünün bulunmaması durumunda herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmemelidir. Bilanço tarihi itibarıyla, **mevcut** bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme karşılığın muhasebe kaydını yapar. Eğer bir işletme (geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut veya muhtemel bir yükümlülük sonucunda)

ekonomik faydaların işletmeden çıkması olasılığı ile karşı karşıya kalırsa, o zaman söz konusu faydaların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olup, olmadığı değerlendirilmelidir. Eğer ekonomik faydaların işletme dışına çıkma olasılığı düşükse, o zaman hiçbir işlem yapılmaz, eğer gerçekleşme olasılığı daha fazla ise o zaman şarta bağlı bir borç açıklanır.

Mevcut bir yükümlülük doğuran **geçmişteki bir olay**, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Sorumluluk doğuran olay, işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

## Konuya İlişkin Uygulama Örneği

Bir telefon şirketi, ön camına müşterilerine bayram günleri süresince yeni bir telefon alırlarsa ikincisini bedavaya vereceklerini bildiren bir ilan koyar. Bu nedenle müşteriler bir telefon fiyatına iki telefon alacakları beklentisi içindedirler. Burada sorumluluk doğuran bir olay söz konusu mudur? Eğer öyleyse, sorumluluk doğuran olay aşağıdakilerden hangisidir?

1. İlanın pencereye asılması.
2. İlk telefonun satışı.
3. Sorumluluk doğuran herhangi bir olay yoktur.

İlanı pencereye koymak suretiyle şirket müşterilerinde **eğer** bir telefon alırlarsa ikinci bir telefonun bedelsiz olarak verileceğine dair **geçerli bir beklenti** yaratmıştır.

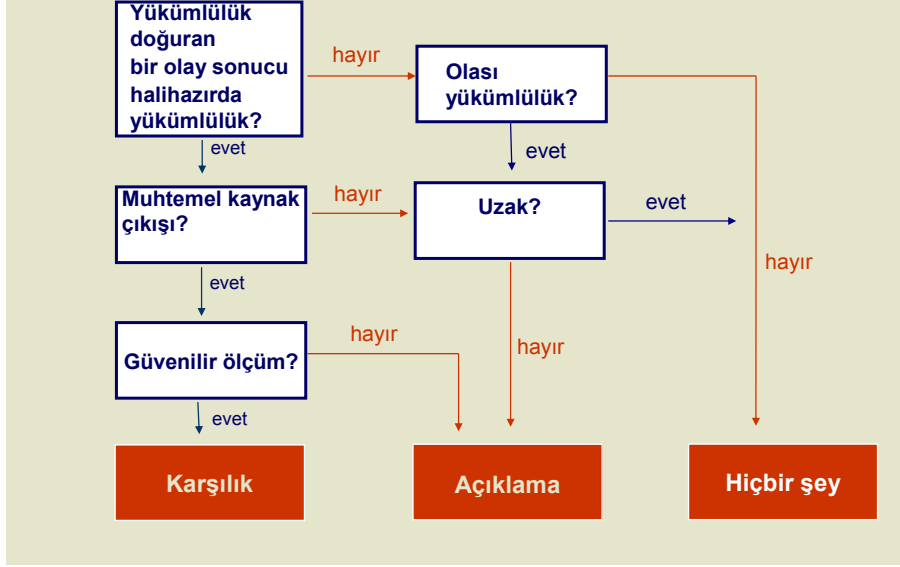
Bunun için sorumluluk doğuran olay telefonun satışıdır. Bu zımni kabulden doğan bir yükümlülük örneğidir.

**2.** Bir borcun muhasebeleştirilmesi ile ilgili üç koşuldaki ikincisi mevcut yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma **olasılığının** bulunmasıdır. 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.

**3.** Bir borcun muhasebeleştirilmesiyle ilgili üç koşuldaki sonuncusu ise yükümlülüğün tutarına ilişkin **güvenilir bir tahmininin** yapılabilmesidir. Tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bir bölümüdür ve bunların güvenilirliğini zayıflatmaz. Güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, söz konusu borç şarta bağlı borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Eğer her üç koşulda karşılanıyorsa bir karşılık muhasebeleştirilir aksi takdirde, herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmemelidir.

Aşağıda bulunan tablo karşılıklar ve şarta bağlı yükümlülüklerin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve açıklanması için kullanılacak bir karar verme sürecini göstermektedir.



## 5.Hukuki ve zımni kabulden doğan yükümlülükler

Bir yükümlülüğün hukuki mi yoksa zımni kabulden doğan bir yükümlülük mü olduğunu tespit etmek için belirli yollar vardır:

Hukuki bir yükümlülük, bir **sözleşme** ( açık veya zımni hükümleri aracılığıyla), **yasal düzenleme** veya **diğer kanuni uygulamalar** sonucunda meydana gelen bir yükümlülüktür.

Örneğin, bir şirket bir sözleşmeyi ihlal ettiği gerekçesi ile suçlu bulunursa tazminat ödemesi gerekecektir. Yükümlülüğün tutarı ve zamanı belli değildir.

Zımni kabulden doğan bir yükümlülük bir işletmenin aşağıdaki fiillerinden kaynaklanan bir yükümlülüktür:

- geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli bazı cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer taraflara taahhüt etmesi, ve
- bunun sonucunda işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer taraflar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Örneğin, bir mağaza müşterilerinin aldıkları mallardan memnun kalmadıkları durumda paralarının iade edileceğini belirten bir garanti reklamı yapar. Herhangi bir yazılı sözleşme veya hukuki yükümlülük olmamasına rağmen bu durumda mağaza vermiş olduğu garantiyi yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti yaratmaktadır.

## Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Bir borcun muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki kriterlerden hangilerinin karşılanması zorunludur?

1. Güvenilir bir şekilde ölçülebilen bir yükümlülük mevcuttur .
2. Ekonomik faydaların işletme dışına çıkması olasıdır.
3. Gelecekteki olaylarla mevcudiyeti teyit edilecek olan bir yükümlülük mevcuttur.
4. Ekonomik faydaların işletmenin dışına çıkması muhtemeldir.
5. Geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük mevcuttur.
6. Gelecekte faaliyet zararlarının oluşması olasıdır.

**Doğru cevaplar : 1, 2 ve 5**

## Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Bir maden şirketi çevreyi kirletmektedir ve şirketin toprağı kirlettiğine ilişkin açık bir kanıt bulunmaktadır. Kirliliğe sebep olan tüm işletmelere kirletilen toprağı temizleme zorunluluğı getiren bir kanun yürürlüğe girmiştir.

Bu durumda söz konusu şirket aşağıdaki nedenlerden dolayı bir borç muhasebeleştirmelidir:

- mevcut bir yükümlülük vardır - temizlik
- geçmiş bir olay vardır - toprağın kirletilmesi
- şirket kirletilen toprağı temizlemek zorunda kalacağı için ekonomik faydaların işletme dışına akması olasıdır

## 6. Şarta Bağlı Yükümlülükler

İşletmeler, şarta bağlı yükümlülüklerini mali tablolara yansıtmazlar.

Şarta bağlı bir yükümlülük ya:

- **geçmiş olaylardan** kaynaklanan, ve
- işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan **olayın ileride** gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edebilecek olan olası bir yükümlülük,

**ya da** geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak aşağıdaki nedenlerden ötürü mali tablolara yansıtılmayan mevcut bir yükümlülüktür:

- yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma **ihtimali yoktur**, veya
- yükümlülük tutarı **yeterince güvenilir** olarak ölçülememektedir.

## Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Altı ay önce bir şirketin satış ekibi ile önemli müşterileri arasında yapılan bir toplantıda, şirketin Satış Müdürü müşteri memnuniyeti taahhüdüne ilişkin bir konuşma yapmış, hatta bu konuşmasında gecikmiş ürünler için bir gecikmeli teslimat cezası ödenmesini önermiştir. Müşteriler bu fikri hemen benimsemiş ve teslimatların gecikmesi durumunda müşterilere malların perakende satış fiyatları üzerinden %5'lik bir tutarın geri ödenmesine karar verilmiştir.

Bu şirket her zaman malları müşterilerine zamanında teslim etmiştir. Ancak, iki ay önce ülkede işlerin durmasına sebep olan bir grev yaşandığından ötürü ve şirketin tüm teslimatlarında gecikmeler olmuştur. Henüz hiçbir müşteri gecikmeli teslimattan dolayı verilmesi kararlaştırılan iskonto talebinde bulunmamıştır ancak şirketin hukuk departmanı bu hususta talepte bulunulması halinde kanunun müşterilerden yana olacağını söylemektedir.

İşletme aşağıdaki sebeplerden ötürü bir karşılık muhasebeleştirmez çünkü:

- Müşterilerden hiçbiri henüz şirkete karşı bir talepte bulunmadığı için ekonomik faydaların şirket dışına akması **olası değildir**,
- Şirketin müşterilerine karşı vermiş olduğu sözden ötürü ekonomik faydaların şirket dışına çıkması **olasılığı vardır**,
- Ekonomik faydaların şirket dışına çıkışının gerçekleşip, gerçekleşmeyeceği ancak müşterilerin söz konusu indirim talep etmesi ile **teyit** edilecektir.

Bunun için şirket şarta bağlı bir yükümlülük açıklamalıdır. Şarta bağlı borçlar, bir karşılık muhasebeleştirilebileceği için (tutar hakkında güvenilir bir tahmin yapılamaması halinde), ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip, gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulur.

### Şarta bağlı yükümlülüklerin açıklanması

Aşağıdaki koşulların mevcudiyeti durumunda şarta bağlı bir yükümlülük açıklanır:

- 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 **muhtemel** bir yükümlülük olması, **veya**
- geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması **veya** yükümlülük tutarı **güvenilir biçimde ölçülemediği** için finansal tablolara yansıtılmayan mevcut bir yükümlülük olması,

Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığının uzak olduğu durumlarda mali tablo dipnotlarında şarta bağlı bir yükümlülük açıklanması gerekli değildir.

## Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Mevcut bir yükümlülüğün olduğu ve söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimalinin bulunduğu, ancak borcun

güvenilir biçimde ölçülemediği bir durumu örnek olarak ele alın. Uygulanması gereken doğru işlem aşağıdakilerden hangisidir?

1. Yükümlülüğün muhasebeleştirilmesi.
2. Mali tablo dipnotlarında şarta bağlı yükümlülüğün açıklanması.
3. Hiçbir şey yapmamak.

Mevcut bir yükümlülük vardır ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimali bulunmaktadır, ancak yükümlülük güvenilir biçimde ölçülemediğinden işletme mali tablo dipnotlarında şarta bağlı yükümlülüğü açıklamalıdır (ancak, borcun güvenilir biçimde ölçülemediği bu tarz durumların nadiren meydana geldiğini göz önünde bulundurun).

## Cevap 2

### Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Şimdi mevcut bir yükümlülüğün bulunduğu ve söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik faydaların işletmeden çıkma ihtimalinin uzak olduğu fakat borcun güvenilir bir şekilde ölçülebildiği bir durumu örnek olarak alın. Bu durumda uygulanması gereken doğru işlem aşağıdakilerden hangisidir?

1. Borcun muhasebeleştirilmesi.
2. Mali tablo dipnotlarında koşullu bir borcun açıklanması.
3. Hiçbir şey yapmamak.

Doğru seçenek hiçbir şey yapılmamasıdır, çünkü; kaynakların gelecekteki olaylar nedeniyle işletmeden çıkma ihtimali **uzaktır**.

## Cevap 3

### Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Şimdi güvenilir biçimde ölçülebilen mevcut bir yükümlülüğün olduğunu fakat ekonomik faydaların işletme dışına çıkma ihtimalinin olmadığını ve mevcudiyeti ancak bir olayın ileride meydana gelmesi ile teyit edilebilecek bir durumu düşünün. Bu durumda ne yapılmalıdır?

1. Borç muhasebeleştirilir.
2. Mali tablo dipnotlarında şarta bağlı bir borç açıklanır.
3. Hiçbir şey yapılmaz.

Güvenilir biçimde ölçülebilen mevcut bir yükümlülük vardır. Ancak ekonomik faydaların işletme dışına çıkışı **olası** değildir, sadece bir **ihtimaldir**. Bunun için, borcun muhasebeleştirilmesinden ziyade mali tablo dipnotlarında şarta bağlı bir borç açıklanmalıdır.



## 7. Şarta Bağlı Varlıklar

İşletme şarta bağlı varlıklarını mali tablolarına yansıtmaz. Şarta bağlı varlıklar, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur.

Bir önceki örnekte, müşterilerden birinin tedarikçiye karşı geç teslimattan dolayı bir dava açması durumunda ekonomik faydaların talepte bulunan işletmeye (müşteri) akma olasılığı vardır. Bu durum ancak mahkemenin kararı ile teyit edilecektir. Müşterinin söz konusu ekonomik faydaların işletmeye girişi üzerinde hiçbir kontrolü yoktur, bu nedenle varlık **şarta bağlıdır**.

### Şarta bağlı varlık nedir?

UMS 37 uyarınca şarta bağlı varlık, **geçmiş olaylardan** kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan **olayın ileride** gerçekleşip, gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan varlık olarak tanımlanır.

Şarta bağlı varlıklar, genellikle, ekonomik faydaların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur. Bunun bir örneği bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmeye çabaladığı sonucu belli olmayan hak talebidir.

Şarta bağlı varlıklarla ilgili uygulamanın, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeye girişi olasılığına bağlı olarak nasıl değiştiğini gösteren önemli unsurlarından bazıları aşağıda ele alınmaktadır.

### Muhasebeleştirme

Bir işletme, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, mali tablolarında şarta bağlı bir varlık muhasebeleştirmemelidir.

Ancak, gelirin elde edilmesi **neredeyse kesin** ise, mali tablolarda bir varlığın muhasebeleştirilmesi uygundur.

### Açıklama

Şarta bağlı bir varlık, sadece ekonomik faydaların işletmeye girişi **olası** ise mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır (varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama ile birlikte).

### İzleme

Şarta bağlı varlıklar, ilgili gelişmelerin mali tablolarda doğru olarak yansıtılmasını sağlamak amacıyla sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur.

Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin **neredeyse kesin** hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin mali tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin **olası** hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı, varlığın içeriğine ilişkin kısa bir açıklama ile birlikte, mali tablo dipnotlarında gösterir.

## **8. Ölçüm Prensipleri**

Bir borcun muhasebeleştirilmesi için karşılanması gereken koşullardan biri borcun güvenilir bir biçimde ölçülebilir olmasıdır.

### En gerçekçi tahmin nedir?

- En gerçekçi tahmin, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi için bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği tutardır.
- İşletme yönetimi en gerçekçi tahmini belirlenirken, mevcut bilgilere ve deneyimlerine dayanarak kendi karar mekanizmasını kullanır. Gerekliğinde bağımsız uzmanların raporları da kullanılabilir.
- Tutara ilişkin koşullardaki belirsizlikler dikkate alınır.

Bu, olasılıklar kavramını ortaya çıkarır. Muhasebeleştirilecek olan tutara ilişkin koşullardaki belirsizlikler nedeniyle olasılık derecesi farklılık gösterecektir.

### Hesaplama- en gerçekçi tahmin

Borcun tutarına ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda uzman görüşleriyle (örneğin; mühendisler veya avukatların görüşleri) desteklenmek suretiyle işletme yönetiminin takdiri ile belirlenir. Tutarın belirsiz olduğu durumlarda tahminin güvenilir olmasını sağlamak için aşağıda yer alan iki yöntem kullanılabilir:

Beklenen değer : Karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırılmak suretiyle tahmin edilir. Karşılığın tutarı, belirli bir tutarın zarar olasılığına bağlı olarak farklılık gösterecektir. Sürekli bir muhtemel sonuç aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

En muhtemel sonuç : Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, en muhtemel sonuç, borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Bu, tüm muhtemel sonuçların değerlendirilmesi ve en muhtemel olan için karşılık ayrılması anlamına gelir ancak, bu yaklaşım kullanılırken bile diğer olası sonuçlar dikkate alınmalı ve düzeltmeler buna göre yapılmalıdır.

## **“Beklenen Değer” Yöntemine İlişkin Bir Uygulama Örneği**

Burada en gerçekçi tahminin elde edilmesi için “beklenen değer” yönteminin kullanıldığı çok sayıda kalemden oluşan bir duruma ilişkin bir örnek verilmektedir.

Bir işletme mallarını, satış sonrası altı ay boyunca her türlü hasarın onarımı ile ilgili masrafların karşılanacağı garantisini ile birlikte satmaktadır.

## Muhtemel sonuçlar

Bu örneğimizde üç muhtemel sonuç bulunmaktadır:

- Hatalı mal yoktur - eğer satılan ürünlerde hiçbir hata yoksa, herhangi bir tamir masrafı oluşmayacaktır.
- Önemsiz hatalar - eğer satılan ürünlerin tamamında önemsiz hatalar varsa, tamir masrafları 1 milyon YTL olacaktır.
- Önemli hatalar – eğer satılan malların tamamında önemli hatalar varsa, tamir masrafı 4 milyon YTL olacaktır.

## Geçmiş deneyim

İşletmenin geçmiş deneyimi gelecek yıl için aşağıdakileri öngörmektedir:

- Satılan malların %75’inde herhangi bir hata olmayacaktır
- %20’inde önemsiz hatalar olacaktır
- %5’inde önemli hatalar olacaktır

## Hesaplama

### Beklenen değer

Verilen rakamlarla, karşılığa ilişkin **beklenen değer** aşağıdakilerin bir ağırlıklı ortalaması olarak hesaplanabilir:

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

Bu yöntem 400.000 YTL (0,4 milyon YTL) değerinde olan en gerçekçi tahmini verir.

### En muhtemel sonuç

Bu sonucun **en muhtemel sonuç** ile karşılaştırılmasında, en muhtemel sonuç malların büyük çoğunluğunun hiçbir hatasının olmayacağıdır. Bunun nedenle eğer işletme bu yöntemi kullansaydı en muhtemel sonuç sıfır olacağından herhangi bir karşılık ayırmamayı tercih edecekti.

## Konuya İlişkin Uygulama Örnekleri

1. Bir işletme garanti kapsamındaki bir varlığın önemli bir parçasını değiştirmekle yükümlüdür. Her bir değişim 1m tutarındadır. Geçmiş tecrübelerine göre, tek bir problem olma olasılığı %30, iki problem olma olasılığı %50 ve üç problem olma olasılığı %20’dir.

2. Bir işletme garanti kapsamındaki bir varlığın önemli bir parçasını değiştirmekle yükümlüdür. Her bir değişim 1m tutarındadır. Geçmiş tecrübelerle göre, tek bir problem olma olasılığı %40, iki problem olma olasılığı %30 ve üç problem olma olasılığı %30'dur.

## Cevaplar

1. Yüksek olasılık iki hata olmasıdır ve bunun maliyeti 2m olacaktır. Beklenen değer 1.9m'dir ( $\%30 \times 1m + \%50 \times 2m + \%20 \times 3m$ ). Beklenen değer yüksek olasılık tutarı olan 2m'yi desteklemektedir.

UMS 37.40'a göre, yüksek olasılık tutarı ile beklenen değer birbirine yakın değilse, olasılıklardan hangisi beklenen değere en yakınsa onun kullanılması uygundur.

2. Yüksek olasılık tek bir hata olmasıdır ve bunun maliyeti 1m olacaktır. Beklenen değer 1.9m'dir ( $\%40 \times 1m + \%30 \times 2m + \%30 \times 3m$ ). Bu durumda, yüksek olasılık olan 1m'nin olasılığı sadece %40'dır. Maliyetin daha yüksek olma olasılığı %60'dır. Beklenen değere en yakın olasılık 2m, yani iki hata olasılığıdır.

## 9. Geri Ödemeler ve Tazminatlar

Bazı durumlarda, bir işletme bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaları başka bir taraftan talep edebilir. Bu duruma örnek olarak bir borç karşısında yaptırılmış olan bir sigorta poliçesi gösterilebilir. Söz konusu taraf, işletme tarafından ödenen tutarları işletmeye geri verebilir veya doğrudan kendisi ödeyebilir.

**Tanım:** Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün karşılanması 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** muhasebeleştirilmelidir. Bu tür tazminatlar **şarta bağlı bir varlığı** temsil eder dolayısıyla da muhasebeleştirilemezler.

**Muhasebeleştirme:** İşletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda, söz konusu tazminat, **ayrı** bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminat için muhasebeleştirilen tutar, karşılık tutarını geçmemelidir.

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

**İşletmenin sorumlu olduğu durumlar:** İşletmenin, üçüncü tarafın ödemeyi yapamamasından ötürü yükümlülük tutarının tamamından sorumlu olacağı durumlarda, yükümlülüğün tutarının tamamı için bir karşılık muhasebeleştirilir.

İşletmenin borcu ödemesi halinde tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda, beklenen tazminat **ayrı** bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

İşletmenin sorumlu olmadığı durumlar: Bazı durumlarda, işletme üçüncü tarafın üzerinde anlaşıldığı şekilde ödemeyi yapamaması halinde ihtilaf konusu maliyetlerden sorumlu olmayacaktır. Bu durumda, işletmenin söz konusu maliyetlere ilişkin herhangi bir sorumluluğu olmaz ve bunlar karşılık tutarına dahil edilmez.

İşletmenin müştereken sorumlu olduğu durumlar: Bir işletmenin müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu yükümlülükler, söz konusu yükümlülüklerin diğer taraflarca yerine getirilmesinin beklendiği ölçüde koşullu bir borç olarak değerlendirilir.

## **10. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler**

UMS 37, **ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler dışında**, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan karşılıklar ve şarta bağlı borçlar için uygulanacak muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemez.

Gelecekteki borçlar ve faaliyet zararları UMS 37 kapsamında muhasebeleştirilmemelidir. Ancak gelecekteki zararın ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme ile ilgili olması durumunda, UMS 37 hükümleri uyarınca muhasebeleştirilmesi uygundur.

Bir sözleşme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için **mutlaka katlanılması** gereken maliyetlerin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydaları **aşması** durumunda ekonomik açıdan dezavantajlıdır. Bu, kaçınılmaz biçimde **net zarar durumu** ile sonuçlanan bir sözleşmedir.

Bir işletmenin ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeye sahip olması durumunda bir karşılık/borç muhasebeleştirilmelidir.

Tanım: UMS 37, 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 sözleşme şartlarının yerine getirilmemesinden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezanın düşük olan tutarını yansıtır.

Kapsam: Birçok sözleşme diğer tarafa herhangi bir tazminat ödemeksizin iptal edilebilir, 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 UMS 37 standardının kapsamına girer.

Değer düşüklüğü zararları: Ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme için ayrı bir karşılık ayrılmadan önce, işletme ilk önce söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan her türlü zararı muhasebeleştirir.

## **11. Gelecekteki zararlar**

Gelecekteki faaliyet zararları borç tanımını karşılamaz. Bu durum, bilanço tarihinde herhangi bir geçmiş olay veya mevcut yükümlülük olmamasından kaynaklanır.

Bunun için, gelecek dönemlerde zarar edileceği beklentisi bir varlık veya varlıklarda değer düşüklüğü olabileceğinin bir göstergesidir ve UMS 37'nin kapsamı dışında kalır.

Gelecekteki zararlar ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden farklıdır.

Bir sözleşmenin ekonomik açıdan dezavantajlı olarak nitelendirilebilmesi için, yükümlülüğün yerine getirilmesi için katlanılması gereken maliyetler kaçınılmaz olmalıdır. Toplam nakit çıkışları sözleşme kapsamındaki toplam nakit girişlerini aşmalıdır. Gelecekteki faaliyet dönemlerinde zarar olması durumunda işletmeyi bilanço tarihindeki zararla devam etmeye zorlayıcı herhangi bir şey yoktur.

## **12. Yeniden Yapılandırma İşlemi İçin Ayrılan Karşılık**

Standart, yeniden yapılandırma işlemi, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen ve aşağıdakilerden herhangi birinde önemli değişiklikler doğuran bir program olarak tanımlar:

- işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı, **veya**
- söz konusu faaliyetin ifa şekli.

Yeniden yapılandırma işlemi işletme açısından zımni kabulden doğan bir yükümlülük doğurabilir.

**Yeniden yapılandırmaya bağlı olarak zımni kabulden doğan bir yükümlülük doğurabilecek olaylara ilişkin örnekler:**

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

**Zımni kabulden doğan bir yükümlülük nasıl değerlendirilmelidir?**

Zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün olup, olmadığı belirlenirken işletmenin aşağıdakilere sahip olması gerekmektedir:

- yeniden yapılandırma işlemine ilişkin ayrıntılı bir plan olması.
- plan tarafından etkileenecek olanlar nezdinde geçerli bir beklentinin yaratılmış olması.

Yeniden yapılandırma işlemine ilişkin bir karşılığın muhasebeleştirilebilmesi için bir karşılığa ilişkin tüm muhasebeleştirme kriterlerinin karşılanmış olması gerektiğine dikkat edilmelidir.

Yukarıda sağlanan bilgiler, ilgili standardın uygulaması hakkında genel bir bilgi sağlamak amacıyla sunulmuştur ve standardın bütününe yerini tutmazlar. Bu uygulama örneğinde standardın “sunum” ve “açıklama” gerekliliklerine yer verilmemiştir. Bu konularda daha detaylı bilgi için “UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri”ne başvurabilirsiniz. Bu kontrol listeleri, kullanıcıya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ("UFRS") "Sunum" ve "Açıklama" gerekliliklerinin yerine getirildiğinin belirlenmesinde yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

“UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri”ne ulaşmak için [tıklayınız](#).

Yukarıda yer verilen konuyla ilgili ek bilgiye ihtiyaç duyduğunuzda lütfen tarafımızla irtibata geçiniz.

Saygılarımızla

**DRT Bağımsız Denetim ve Serbest  
Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.**

Bu uygulama örnekleri hakkında genel bilgi:

Söz konusu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, Deloitte Türkiye tarafından sağlanmaktadır ve belirli bir konunun veya konuların çok geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmasından ziyade genel çerçevede bilgi vermek amacıyla taşınmaktadır. Buna uygun şekilde, bu materyallerdeki bilgilerin amacı, muhasebe, vergi, yatırım, danışmanlık alanlarında veya diğer türlü profesyonel bağlamda tavsiye veya hizmet sunmak değildir. Bilgileri kişisel finansal veya ticari kararlarınızda yegane temel olarak kullanmaktan ziyade, konusuna hakim profesyonel bir danışmana başvurmanız tavsiye edilir. Bu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, oldukları şekliyle sunulmaktadır ve Deloitte Türkiye, bunlarla ilgili sarih veya zımni bir beyan ve garantide bulunmamaktadır. Yukarıdakileri sınırlamaksızın, Deloitte Türkiye, söz konusu materyal ve içeriğindeki bilgilerin hata içermediğine veya belirli performans ve kalite kriterlerini karşıladığına dair bir güvence vermemektedir.

Deloitte Türkiye, satılabilirlik, mülkiyet, belirli bir amaca uygunluk, ihlale sebebiyet vermeme, uyumluluk, güvenlik ve doğruluk konularındaki garantiler de dahil olmak üzere her türlü zımni garantiden burada feragat etmektedir. Materyalleri ve içeriğindeki bilgileri kullanımınız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir ve bu kullanımdan kaynaklanan her türlü zarara dair risk ve sorumluluğu tamamen tarafınızca üstlenilmektedir. Deloitte Türkiye, söz konusu kullanımdan dolayı, (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) sözleşmeyle ilgili bir dava, kanunlar veya haksız fiilden doğan her türlü özel, dolaylı veya arazi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.