

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (1. TASLAK)

KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU AKTİFLER

I- AMAÇ

Madde 1-

Bu standardın amacı karşılıklar koşullu borçlar ve koşullu aktiflere özgü tahakkuk ve ölçme esaslarını belirlemek ve finansal tablo kullanıcılarının bu kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilgilerin finansal tabloların dipnotlarında açıklanmasını sağlamaktır

II- TANIMLAR

Madde 2-

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

a- Karşılık: zamanı veya tutarı belli olmayan bir yükümlülüktür.

b- Borç: işletmenin geçmişteki olayların-

dan kaynaklanan bir yükümlülüğü olup, ekonomik yararlara sahip kaynakların bu borcu karşılamak için işletmeden çıkışı beklenmektedir

c- Hukuki Olay: yasal veya yapısal yükümlülük yaratan bir olay olup, işletmeye bu yükümlülüğü yerine getirme dışında herhangi bir gerçekçi seçenek tanımamaktadır

d- Yasal Yükümlülük: aşağıdaki dayanaklardan kaynaklanan bir yükümlülüktür:

(a) Bir sözleşme (açık veya kapalı hükümleriyle);

(b) Mevzuat;

(c) Diğer yasal işlemler.

e- Yapısal Yükümlülük: işletmenin aşağıdaki faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

(a) İşletmenin, diğer taraflara belli so-

rumlulukları kabul edeceğini geçmişteki uygulamalarından kaynaklanan örnekler, yazılı politikalar veya cari dönemdeki özel raporlarıyla ortaya koyması;

(b) Buna göre, işletmenin diğer taraflar üzerinde sorumluluğunu yerine getireceği hususunda geçerli yasal bir bekleyiş yaratması.

f- Koşullu Borç: aşağıdaki durumlardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür:

(a) Geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülük olması ve bu yükümlülüğün işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların meydana gelmesi veya meydana gelmemesi sonucu gerçekleşmesi; veya

(b) Geçmişteki olaylardan kaynaklanan bir yükümlülüğün aşağıdaki nedenlerle tahakkuk ettirilmemesi:

(i) Yükümlülüğü yerine getirmek için gerekli görülecek ekonomik yararları sahip kaynakların işletmeden çıkışı olası değildir; veya

(ii) Yükümlülük tutarı yeterli ölçüde güvenilir olarak saptanamamaktadır.

g- Koşullu Aktif: geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşen olası bir aktiftir. Bir hakkı kısıtlayıcı sözleşme, sözleşmeye göre yükümlülükleri yerine getirmek için katlanması kaçınılmaz olan maliyetlerin, elde edilmesi beklenen yararlarından daha fazla olduğu sözleşmelere denir.

h- Yeniden Yapılanma: yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir program olup, aşağıdakilerin birinde önemli ölçüde değişiklikler meydana getirir:

(a) İşletmenin faaliyet alanı;

(b) İşletme faaliyetlerinin yürütülme yöntemleri.

III- STANDARDIN İÇERİĞİ

Madde 3-

Bu standart, tüm işletmeler tarafından aşağıda belirtilenler dışındaki karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu aktiflerin muhasebeleştirilmesinde uygulanmalıdır:

(a) Gerçeğe uygun değeri ile kayıtlı finansal araçlardan kaynaklananlar;

(b) İleride veya belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklananlar;

(c) Sigorta şirketlerinin poliçe sahipleri ile yaptıkları sözleşmelerden kaynaklananlar;

(d) Diğer Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında ele alınanlar

Madde 4-

Bu standart, gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmeyen finansal araçlara (garantiler dahil olmak üzere) uygulanır

Madde 5-

İleride veya belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerde, her iki taraf da, yükümlülüklerini tamamen yerine getirmemişler veya kısmen veya eşit oranda yerine getirmişlerdir. Bu standart, bir hakkı kısıtlayıcı özellik taşımayan ileride veya belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.

Madde 6-

Bu standart, sigorta işletmelerinin karşılıklarına, koşullu borçlarına ve koşullu aktiflerine uygulanır. Sigorta işletmelerinin poliçe sahipleri ile yaptıkları sözleşmelerden kaynaklananlar, bu standardın kapsamı dışındadır

Madde 7-

Diğer bir Türkiye Muhasebe Standardı; belli bir özelliği olan karşılığa, koşullu borçlara veya koşullu aktiflere ilişkin esas ve ilkeleri içeriyorsa, işletme bu standart yerine söz konusu standardı uygular. Örneğin, belirli bir tipteki

karşılıklarla ilgili esas ve ilkeler aşağıdaki standartlar içeriğinde ele alınmaktadır:

(a) İnşaat Sözleşmeleri (TMS-XX, İnşaat Sözleşmeleri)

(b) Gelir Vergileri (TMS-XX, Gelir Vergileri)

(c) Finansal Kiralama (TMS-XX, Finansal Kiralama). Ancak, kısıtlayıcı bir hak yaratacak belirli koşulları içermeyen standartlarda, bu standart ilgili standart yerine uygulanır. Örneğin, TMS-XX'nin faaliyet kiralamasına ilişkin hükümlerinde olduğu gibi.

(d) Emeklilik Hakları (TMS-XX, Emeklilik Hakları)

Madde 8-

Karşılık olarak işleme tabi tutulan bazı tutarlar, gelirin tahakkuku ile ilgili olabilir. Örneğin, bir işletmenin bir ücret karşılığında garanti vermesi. Bu standart, gelirin tahakkuku ile ilgili değildir. TMS-4 – Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler, gelirin tahakkuk ettiği durumları belirler ve tahakkuk kriterinin uygulanmasına ilişkin uygulama yöntemlerini belirler. Bu standart, TMS-4 – Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler'in öngördüğü esas ve ilkeleri değiştirmemektedir.

Madde 9-

Standart karşılıkları, zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, "karşılık" terimi amortismanlar, aktiflere ilişkin zararlar ve şüpheli alacaklar için de kullanılmaktadır. Bu kalemler, bu standartta ele alınmamakta olup, aktiflerin bilanço tarihindeki değerleri ile gösterilmesini sağlayan düzeltmelerle ilgili aktifli düzenleyici hesaplardır.

Madde 10-

Diğer Türkiye Muhasebe Standartları, harcamaların aktifler olarak mı, yoksa giderler olarak mı işleme tabi tutulacağını saptamıştır. Bu standart, bu konuları içermemektedir. Bu nedenle, bu standart bir karşılık ayrıldığında tahakkuk eden giderlerin aktifleştirilmesini yasaklamadığı gibi, aktifleştirilmesini de öngörmez.

Madde 11-

Bu standart, (ara verilen faaliyetleri de kapsayarak) yeniden yapılanma karşılıklarına uygulanır. Yeniden yapılanmanın ara verilen faaliyetlerle ilgili olduğu durumlarda, TMS-XX, Ara Verilen Faaliyetlere göre ek açıklamalar gerekli olabilir.

IV. AÇIKLAMALAR

a) Karşılıklar ve Diğer Borçlar

Madde 12-

Karşılıkların satıcılar ve tahakkuklar gibi borçlardan farklılığı ortaya konmalıdır. Karşılıklarda, yükümlülüğü karşılamak için gelecekte yapılacak giderlerin zamanı ve tutarına ilişkin belirsizlik bulunmaktadır. Buna karşın;

(a) Ticari borçlar teslim alınan veya tedarik olunan ve faturası düzenlenmiş olan veya tedarikçinin formel olarak onayı alınmış mal ve hizmetlerin ödeme yükümlülüğünden kaynaklanan borçlardır.

(b) Tahakkuklar, teslim alınan veya tedarik edilen, ancak ödenilmemiş olan faturaları düzenlenmiş veya tedarikçinin formel onayı alınmış mal ve hizmet bedellerinin ödenmesine ilişkin borçlardır. Tahakkuklar personele ödemesi gereken tutarları da (örneğin, tahakkuk etmiş tatil ücretleri) kapsar. Bazen tahakkukların zamanının veya tutarının tahmin edilmesi gerekli olursa da, tahakkuklarda belirsizlik genellikle karşılıklara göre daha azdır. Tahakkuklar, çoğunlukla ticari veya diğer borçların bir kısmı olarak raporlanmasına karşın karşılıklar ayrı olarak raporlanır.

b) Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişkiler

Madde 13-

Genel anlamda, tüm karşılıklar zaman ve tutarlarındaki belirsizlik nedeniyle koşulludur. Ancak bu standartta "koşullu" terimi tahakkuk etmemiş borçlar ve aktifler için kullanılmıştır. Koşullu borç ve aktiflerin varlığı, işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha

fazla gelecekteki olay veya olayların, meydana gelmesi veya meydana gelmemesi sonucu gerçekleşecektir. Ayrıca, "koşullu borç" terimi, tahakkuk kriterinin gereklerini karşılamayan borçlar için kullanılır

Madde 14-

Bu standart aşağıdaki terimlerin birbirinden farklarını ortaya koyar:

(a) Karşılıklar – (güvenilir bir tahminin yapılabileceği varsayımı ile) borçlar olarak tahakkuk ettirilir, çünkü karşılıklar mevcut yükümlülüklerdir ve yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik yararları sahip kaynakların işletmeden çıkışı olasıdır

(b) Koşullu borçlar – Aşağıdaki nedenlerden ötürü koşullu borçların borç olarak tahakkukları yapılamaz:

(i) İşletmenin ekonomik yararları sahip kaynak çıkışı gerektiren bir yükümlülüğünün olup olmadığının doğrulanmasındaki gibi olası yükümlülükler; veya

(ii) Mevcut yükümlülükler, tahakkuk kriterini karşılamamaktadır (çünkü yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik yararları sahip kaynakların işletmeden çıkışı olası değildir ya da yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılamamaktadır).

c) Tahakkuk

i. Karşılıklar

Madde 15-

Bir karşılık aşağıdaki durumlarda tahakkuk ettirilir:

(a) Bir işletmenin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğünün bulunması;

(b) İşletmenin bu yükümlülüğünü, ekonomik yararları sahip kaynaklarıyla karşılamasının talep edilme olasılığı;

(c) Yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir

bir tahmin yapılabilmesi.

Bu koşullar gerçekleştirilmedikçe, herhangi bir karşılık tutarı tahakkuk ettirilmemelidir.

ii. Mevcut Yükümlülük

Madde 16-

Ender durumlarda, bir yükümlülüğün var olup olmadığı hususu açık ve belgin değildir. Bu tür olaylarda, tüm kanıtlar dikkate alındığında, bilanço tarihinde bir yükümlülüğün var olması, olmamasından daha fazla olası ise, geçmişteki bir olayın mevcut yükümlülüğe neden olduğu varsayımı esas alınır

Madde 17-

Birçok olayda, geçmişteki bir olayın mevcut yükümlülüğe neden olup olmadığı belgindir. Ender olaylarda, örneğin bir davada, belli olayların gerçekleşip gerçekleşmediği veya mevcut yükümlülüğün söz konusu olayların bir sonucu olup olmadığı tartışılabilir. Böyle bir olayda; işletme, uzman görüşü gibi örnekler de dahil olmak üzere, mevcut tüm kanıtları dikkate alarak, bilanço tarihinde bir yükümlülük olup olmadığına karar verir. İlgili kanıtlar, bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar sonucu oluşan ek kanıtları da içerir.

(a) Bilanço tarihinde bir yükümlülüğün var olması olmamasından daha fazla olası ise, işletme karşılık tahakkuk ettirir (Bu karşılık işlemi, tahakkuk kriterlerine uygun olmalıdır).

(b) İşletmeden ekonomik yararları sahip kaynakların çıkışı söz konusu olmadıkça; bilanço tarihinde, bir yükümlülüğün var olmamasının var olmasına göre daha fazla olasılıklı olduğu durumlar için işletme koşullu bir borcunun olduğunu açıklamalıdır

iii. Geçmişteki Olay

Madde 18-

Mevcut bir yükümlülüğe neden olan geçmişteki olay, yükümlülük yaratan olay olarak adlandırılır. Yükümlülük yaratan bir olayda, iş-

letmenin ilgili olaydan kaynaklanan yükümlülüğünü yerine getirmek için gerçekçi başka bir seçeneğinin bulunmaması gerekir.

Bu durum, sadece aşağıdakiler için geçerlidir:

(a) Yükümlülüğün yerine getirilmesi yasa tarafından öngörülebilir; veya

(b) Yapısal yükümlülüklerde olay (bu işletmenin bir faaliyeti de olabilir), işletmenin bu yükümlülüğü yerine getireceği hususunda üçüncü taraflarda makul bir bekleme yaratılabilir.

Madde 19-

Finansal tablolar, işletmenin raporlama dönemi sonundaki finansal durumu ile ilgilenir ve işletmenin gelecekteki olası durumu ise finansal tabloları ilgilendirmez. Bu nedenle, gelecekteki faaliyetler için yapılacak maliyetler için karşılık tahakkuk ettirilmez. Bir işletmenin bilançosunda sadece bilanço tarihinde var olan borçlar tahakkuk ettirilir.

Madde 20-

Bir işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden (örneğin işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin yürütülmesinden) bağımsız olarak sadece geçmişteki olaylardan kaynaklanan yükümlülükleri için karşılıklar tahakkuk ettirilir. Bu tür yükümlülüklerin örnekleri yasal olmayan çevresel zararlara (tahribatlara) ilişkin cezalar veya temizleme maliyetleridir. Bunların her biri, işletmenin gelecekteki faaliyeti ne olursa olsun, ekonomik yararları sahip kaynakların işletmeden çıkışına neden olurlar Aynı şekilde, bir işletme bir petrol tesisi veya bir nükleer enerji istasyonunun durdurulma maliyetlerinden ortaya çıkan zararı karşılamak için, yükümlülüğüne uygun bir karşılık tahakkuk ettirir Bunun tersine, ticari baskılar veya yasal gerekçelerden ötürü, gelecekte belli bir şekilde faaliyette bulunmak için bazı giderleri yapmaya karar verebilir veya gereksinme duyabilir (örneğin belli tipteki bir fabrikaya hava filtresi sistemi tesisi). Eğer işletme gelecekteki faaliyetleri ile gelecekteki gider-

lerden kaçınılabilirse (faaliyet yöntemini değiştirme örneğinde olduğu gibi), gelecekteki giderler için bir yükümlülüğü söz konusu olmaz ve karşılık tahakkuk ettirilmez.

Madde 21-

Bir yükümlülükte, daima hak sahibi konumunda bulunan diğer bir taraf vardır ve yükümlülüklerle ilgili tarafın kimliğini de bilmek gerekli değildir. Aslında, bu yükümlülük, çoğunlukla kamuya karşı olabilir. Çünkü bir yükümlülük daima diğer bir tarafla ilgili bir taahhüdün içerir. Buna göre, yönetim veya yönetim kurulunun kararı, bilanço tarihinde yapısal bir yükümlülüğe neden olmaz. Ancak, bu kararın bilanço tarihinden önce karardan etkilenenlere, işletmenin sorumlulukların yerine getirileceği hususunda geçerli bir bekleme yaratacak tarzda, iletişiminin yapılmaması gerekir

Madde 22-

Bir olay, o anda bir yükümlülük yaratmamasına karşın, daha sonraki bir tarihte yasadaki değişiklikler veya işletmenin bir faaliyeti (örneğin yeterli açıklıkta kamuya açıklaması) yapısal bir yükümlülük yaratır Örneğin, çevre kirliliği meydana geldiğinde, sonuçlarını giderecek bir yükümlülük olmayabilir. Ancak, yeni bir yasanın mevcut kirliliğin giderilmesini öngörmesi veya işletmenin kirliliği giderme sorumluluğunu açıkça kabul etmesi bir yapısal yükümlülük yaratır

Madde 23-

Önerilen yeni yasanın ayrıntılarının henüz sonuçlanmadığı, sadece yasa taslağının olduğu gibi yasalaştırılacağı büyük ölçüde kesinlik taşıyorsa, bir yükümlülük ortaya çıkar Bu standardın amacına göre, böyle bir yükümlülük yasal yükümlülük olarak kabul edilir. Ancak, yasalaştırma sürecindeki farklılıklar yasanın kesin olarak yasallaştırılacağına ilişkin bir tek göstergenin bile belirlenmesini olanaksız kılar Birçok durumda, bir yasanın yasalaştırma süreci tamamlanmadan, o yasanın yasalaşacağından kesin olarak emin olmak olanaksızdır

*iv. Ekonomik Yararlara Sahip Kaynak -
ların İşletmeden Olası Çıkışları*

Madde 24-

Bir borcun tahakkuku için sadece mevcut bir yükümlülüğün olması yeterli değildir. Bunun yanında, bu yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik yararlara sahip kaynakların işletmeden çıkış olasılığı olmalıdır. Bu standardın amacı bakımından, eğer olayın meydana gelmesi gelmemesine göre daha fazla olasılık taşıyorsa, kaynakların işletmeden çıkışı veya diğer olayın meydana gelmesi olası kabul edilir¹. Örneğin, olayın olma olasılığı olmama olasılığından daha büyüktür.

Mevcut bir yükümlülüğün var olmasının olası olmadığı durumlarda, işletmeden ekonomik yararlara sahip kaynakların çıkışı söz konusu değilse, işletme koşullu bir borcunun olduğunu açıklamalıdır (Madde 87).

Madde 25-

Belli zamanda benzer yükümlülüklerin (örneğin mamul garantileri veya benzer sözleşmeler) bulunduğu durumlarda, yükümlülüğü yerine getirmek için gerekli ekonomik kaynakların işletmeden çıkış olasılığı; yükümlülük çeşitleri bir bütün kabul edilerek saptanır. Herhangi bir kalem için kaynak çıkışı olasılığı küçük tutarda olsa bile, bazı kaynakların çıkışı yükümlülük çeşitlerinin bir bütün olarak ele alınmasını gerektireceği kuvvetle olasıdır. Eğer durum bu şekilde ise, karşılık ayrılmalıdır (diğer tahakkuk kriterlerine uygun olmalıdır).

v. Yükümlülüğün Güvenilir Tahmini

Madde 26-

Finansal tabloların hazırlanmasında, büyük ölçüde tahminlerden yararlanılır ve bu durum finansal tabloların güvenilirliklerini azaltmaz. Bu husus, özellikle niteliklerinden ötürü diğer bilanço kalemlerinin çoğundan daha belirsiz olan karşılıklar için doğrudur. Çok ender du-

rumlar dışında, işletme belli bir zaman aralığı için olası sonuçları tahmin edebilir ve bundan ötürü, bir karşılığın tahakkuk ettirilmesinde kullanılacak derecede yeterli güvenilirliğe sahip borç tutarını hesaplayabilir.

Madde 27-

Güvenilir tahminin yapılamadığı çok ender durumlarda, mevcut bir borç tahakkuk ettirilemez. Bu borcun, koşullu bir borç olduğu hususunda açıklama yapılır (Bakınız: Madde 87).

vi. Koşullu Borçlar

Madde 28-

Bir işletme, koşullu bir borcu tahakkuk ettirmemelidir.

Madde 29-

Madde 87’de öngörüldüğü şekilde, koşullu bir borca ilişkin açıklama, tablo dipnot ve eklerinde yapılır. Ancak, bu açıklamanın yapılabilmesi için ekonomik yararlara sahip kaynakların işletmeden çıkma olasılığının çok az olması gerekir.

Madde 30-

İşletmenin bir borç için birlikte ve tek tek yükümlülüğünün söz konusu olduğu durumlarda; diğer taraflarca karşılanması beklenen yükümlülük tutarı koşullu borç olarak işlem görür. İşletme, ekonomik yararlara sahip kaynakların işletmeden çıkışı olası olan kısmı için karşılık tahakkuk ettirir. Güvenilir tahminin yapılamadığı çok ender durumlarda, böyle bir karşılık tahakkuku yapılamaz.

Madde 31-

Koşullu borçlar, başlangıçta tahmin edilemeyen bir şekilde gelişebilir. Bu nedenle, ekonomik yararlara sahip kaynakların işletmeden çıkış olasılığının meydana gelip gelmediğini saptamak için bu borçlar sürekli değerlendirilir. Eğer daha önce koşullu borç olarak işleme tabi tutulan bir yükümlülük için işletmeden ekono-

1 Bu standarttaki “olası” teriminin, “gerçekleşme olasılığı daha fazla” olabileceği biçiminde yapılan yorumu, diğer standartlar için de geçerli olduğu anlamına gelmez.

mik yararlarla sahip kaynakların çıkışı olasılığı meydana gelmişse, olasılığın ortaya çıktığı dönemin finansal tablolarında, bu yükümlülüğe ilişkin tahakkuku yapılan bir karşılık yer alır (Bu husus, güvenilir bir tahminin yapılamadığı çok ender durumlar dışında uygulanır).

vii. Koşullu Aktifler

Madde 32-

İşletme koşullu bir aktifi tahakkuk ettirmemelidir.

Madde 33-

Koşullu aktifler, çoğunlukla, planlanmayan veya beklenilmeyen diğer olaylar sonucu ortaya çıkan ve ekonomik yararlarla sahip kaynakların işletmeden çıkışı olasılığının ortaya çıkmasına neden olurlar. Örneğin, işletmenin sonucu belli olmayan yasal yollarla izlediği bir dava.

Madde 34-

Hiçbir zaman gerçekleşmesi mümkün olmayan gelirlerin tahakkuku ile sonuçlanabilecek koşullu aktifler finansal tablolarda yer almamalıdır. Ancak gelirin gerçekleşmesi fiilen kesin ise, ilgili aktif koşullu aktif değildir ve tahakkukunun yapılması uygundur.

Madde 35-

İşletmeye ekonomik yararların girişinin olası olduğu durumlarda, koşullu bir aktif, Madde 91'de öngörüldüğü şekilde açıklanmalıdır.

Madde 36-

Koşullu aktifler, gelişmeleri finansal tablolara uygun şekilde yansıtmak için sürekli olarak değerlendirilmelidir. Eğer ekonomik yararlarla sahip kaynakların işletmeye girişi kesin ise, aktif ile ilgili gelir, değişikliğin meydana geldiği dönemin finansal tabloları kapsamında yer alır. Bir işletmeye ekonomik yararlarla sahip kaynakların giriş olasılığı varsa, işletme koşullu aktifleri bilanço dipnot ve eklerinde açıklar (Bakınız: Madde 91).

d) Ölçme

i. En İyi Tahmin

Madde 37-

Karşılık olarak tahakkuk ettirilen tutar, bilanço tarihinde mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamanın en iyi tahmini olmalıdır.

Madde 38-

Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamanın en iyi tahmini, bir işletmenin bilanço tarihindeki yükümlülüğünü yerine getirmek için mantık ölçütleri içinde ödeyeceği veya aynı tarihte üçüncü kişilere devredeceği tutardır. Bilanço tarihindeki bir yükümlülüğün yerine getirilmesi veya devredilmesi çoğunlukla olanaksız ya da engellenecek derecede pahalıdır. Ancak bir işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmek için mantık ölçütleri içinde ödeyeceği veya üçüncü kişilere transfer edeceği tutarın tahmin edilmesi bilanço tarihindeki mevcut yükümlülüğü yerine getirmek için gerekli harcamaların en iyi tahmini ile sonuçlanır.

Madde 39-

Sonuç ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer işlemlere ilkin deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporları ile desteklenen işletme yönetiminin yargıları ile belirlenmektedir. Bu konudaki kanıtlar, bilanço tarihinden sonraki olaylardan kaynaklanan kanıtları da içerir.

Madde 40-

Karşılık olarak tahakkuk ettirilecek tutara ilişkin belirsizlikler, koşullara göre çeşitli yöntemlerle ele alınır. Ölçülmekte olan karşılık büyük bir küme ile ilgili ise; yükümlülük tüm olası sonuçlara ilişkin olasılıklar dikkate alınarak tahmin edilir. Bu istatistik tahmin yönteminin adı "beklenen değer"dır. Bu nedenle, belli bir tutara ilişkin zarar olasılığının, örneğin yüzde 60 veya yüzde 90 oluşuna göre, karşılık tutarı farklı olacaktır. Olası sonuçların sürekli dağılımının

olduğu ve dağılımdaki her noktanın diğer noktalarla uygun bulunduğu durumlarda dağılımın orta noktası karşılık için esas alınır

Örnek:

Bir işletme mallarını garanti vererek satmaktadır. Bu garanti müşterinin satın alma tarihinden itibaren 6 ay içinde imalat hatasından kaynaklanan tamir giderlerinin karşılanmasını kapsar. Eğer satılan tüm mallarda küçük hatalar saptanmışsa, tamir giderleri 1 milyon olacaktır. Eğer satılan tüm mallarda büyük hatalar saptanmışsa, tamir giderleri 4 milyon olacaktır. İşletmenin geçmişteki deneyimi ve gelecekteki beklentilerine göre, gelecek yıl satılan tüm malların %75'inin kusursuz, %20'sinde küçük hataların ve %5'inde ise büyük hataların olması beklenmektedir. Madde 25'e uygun olarak, bir işletme garantisi tam yükümlülüklerine ilişkin nakit çıkışı olasılığını belirler.

Tamir giderlerinin beklenen değeri şu şekildedir: $(\%75 \times \text{sıfır}) + (\%20 \times 1 \text{ milyon}) + (\%5 \times 4 \text{ milyon})$

Madde 41-

Bir tek yükümlülüğün ölçüldüğü durumda, en fazla olasılığa sahip sonuç, yükümlülüğün en iyi tahmini olabilir. Ancak işletme böyle bir durumda bile diğer olası sonuçları dikkate alır. Diğer olası sonuçların, en fazla olasılığa sahip sonuçlardan çoğunlukla daha yüksek veya daha düşük olduğu durumlarda, en iyi tahmin daha yüksek veya daha düşük tutarda olacaktır. Örneğin, bir müşteri için inşa ettiği fabrikada ciddi bir hatayı düzeltmek zorunda ise; en fazla olasılığa sahip sonuç başlangıçta tamir giderleri 1000 olabilir, ancak daha sonra da tamir gerektiren durumlar bekleniyorsa daha büyük tutarda karşılık tahakkuk ettirilir.

Madde 42-

Karşılıklar vergi öncesi kardan ayrılır.

Karşılıkların vergi etkileri ve bu etkilerdeki değişiklikler TMS-XX, Gelir Vergisi'nin konusunu oluşturur.

ii. Riskler ve Belirsizlikler

Madde 43-

Birçok olay ve durum için kaçınılmaz olan riskler ve belirsizlikler, "karşılık"a ilişkin en iyi tahminin yapılmasında dikkate alınmalıdır.

Madde 44-

Risk sonuca ilişkin değişkenliği tanımlar. Riske ilişkin bir düzeltme, yükümlülüğün ölçüldüğü tutarı artırabilir. Belirsizliğin var olduğu koşullarda alınan kararlarda, gelirleri ile aktifleri olduğundan fazla ve giderler ile borçları olduğundan az göstermemek için dikkatli olmak gereklidir. Ancak belirsizlik, gereksinme fazlası karşılık ayrılmasına veya yükümlülüklerin kas ten daha fazla gösterilmesine gerekçe olamaz. Örneğin olumsuz bir sonuca ilişkin maliyetlerin tahmini, tarafsız bir şekilde yapılmışsa, sonucun gerçek durumdan farklı olması beklenemez. Karşılıkların fazla gösterilmesi ile sonuçlanan risk ve belirsizlikler ilişkin düzeltmelerin tekrardan kaçınılması hususunda özen gösterilmelidir.

Madde 45-

Harcama tutarına ilişkin belirsizliklerin açıklanması Madde 86(b)'de yapılmıştır.

iii. Bugünkü Değer

Madde 46-

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda; karşılık tutarı, yükümlülüğün karşılanması için gerekli olacak harcamaların bugünkü değeri olmalıdır.

Madde 47-

Paranın zaman değerinden ötürü; bilanço tarihinden hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, bu tarihten daha sonra ortaya çıkan aynı tutardaki nakit çıkışlarına göre daha fazla külfetlidir. Bu nedenle; ilgili etkisi-

nin önemli ölçüde olduğu durumlarda, karşılıklar iskonto edilir.

Madde 48-

İskonto oranı (veya oranları) vergi öncesi oran (veya oranları) olmalıdır. Bu oranlar paranın zaman değerinin cari piyasa tahminleri ile yükümlülüğe özgü riskleri yansıtmalıdır.

iv. Gelecekteki Olaylar

Madde 49-

Gelecekteki olaylar, bir yükümlülüğün karşılanmasında gerekli tutarı etkileyebilirler. Gelecekteki olayların meydana geleceğine ilişkin yeterli kanıt varsa, bu durum karşılık tutarına yansıtılmalıdır.

Madde 50-

Beklenen gelecekteki olaylar, özellikle karşılıkların belirlenmesinde önemli olabilir. Örneğin; bir işletme, hizmet süresi sonunda bir yerin temizlik maliyetlerinin gelecekteki teknolojiye değişikliklerden ötürü azalacağına inanabilir. Tahakkuk ettirilen tutar; teknik bakımdan yeterli ve tarafsız gözlemcilerin, temizlik tarihinde olması beklenen teknolojiye ilişkin olası tüm kanıtları dikkate alan makul beklentilerini yansıtır. Buna göre, mevcut teknolojinin uygulanması sonucu artan deneyimden kaynaklanan maliyet azalışları veya mevcut teknolojinin daha önceki kullanımlarına göre daha büyük ve daha karışık temizlik işlemlerinde kullanıma ilişkin beklenen maliyetler de karşılık tutarının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Ancak bir işletme, yeterli ve tarafsız kanıtlar olmadıkça, temizlik işleri için tamamen yeni bir teknolojinin geliştirileceğini tahmin edemez.

Madde 51-

Mevcut bir yükümlülüğün ölçülmesinde, olası yeni bir kanun dikkate alınmalıdır. Ancak, ilgili kanunun yasallaşacağına ilişkin yeterli derecede tarafsız kanıtlar olmalıdır. Uygulamada karşılaşılan koşullardaki değişiklikler bir tek olayın her olay için yeterli ve tarafsız kanıtları kesinlikle içermesini olanaksız kılmaktadır. Ya-

sanın hem öngördüğü hükümlere, hem de gerçekten yasallaşıp yasallaşmayacağına ve zamanında uygulanacağına ilişkin kanıtlar gereklidir. Birçok durumda yeni yasa yasallaşmaya kadar yeterli ve tarafsız kanıtlar mevcut olmayacaktır.

v. Aktiflerin Beklenen Elden Çıkarılışı

Madde 52-

Bir karşılığın ölçülmesinde elden çıkarılacak aktiflere ilişkin kazançlar dikkate alınmamalıdır.

Madde 53-

Bir aktifin elden çıkarılışı, karşılığın doğuşuna neden olan olaylar yakından ilgili olsa bile, aktiflerin elden çıkarılmasına ilişkin kazançlar karşılığın ölçülmesinde dikkate alınmamalıdır. Bunun yerine, işletme aktiflerin elden çıkarılışından kaynaklanan kazançları ilgili aktifte ilişkin Türkiye Muhasebe Standardına göre işleme tabi tutar.

vi. Harcamaların Tazmin Edilmesi

Madde 54-

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğünün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer taraflarca tazmin edilmesi beklenildiğinde, harcamalara ilişkin tazminat tahakkuk ettirilmelidir. Eğer işletmenin sadece ve sadece yükümlülüğünü yerine getirdiği zaman tazminatı tahsil edeceği gerçekten kesin ise, bu tazminat tahakkuk ettirilir. Karşılık harcamalarına ilişkin tazminat ayrı bir aktif kalemi olarak muhasebeleştirilir. Tazminat olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını aşmamalıdır.

Madde 55-

Gelir tablosunda bir karşılığa ilişkin gider tazminatı olarak tahakkuk ettirilen tutar indirimi yoluyla net tutar olarak gösterilebilir.

Madde 56-

Bazen bir işletme diğer tarafların bir karşılığı yerine getirmek için gerekli harcamaların bir kısmını veya tamamını ödeyeceğini bekle-

mektedir (örneğin, sigorta sözleşmeleri, tazminat antlaşmaları veya satıcı garantileri yoluyla). Diğer taraf işletme tarafından ödenen tutarları tazmin edebilir ya da ilgili tarafa direkt ödeme de bulunabilir.

Madde 57-

Çoğunlukla, işletme söz konusu tutarın tamamından sorumlu olacaktır Eğer üçüncü taraflar herhangi bir nedenle ödemede başarısızlığa uğrar iseler, işletme ilgili tutarın tamamını karşılamalıdır Bu durumda, yükümlülüğünün tamamı için bir karşılık ayrılmalıdır Ayrıca, işletme yükümlülüğü yerine getirirse harcamanın tazmin edilmesi gerçekten kesin ise, beklenen tazminat için ayrı bir aktif kalem tahakkuk ettirilir.

Madde 58-

Bazı durumlarda, işletme üçüncü tarafların ödemede başarısızlığa uğradığı ilgili maliyetler için sorumlu olmayacaktır Böyle bir durumda, işletmenin o maliyetler için bir sorumluluğu bulunmamaktadır ve bu maliyetler karşılık kapsamında yer almayacaktır

Madde 59-

Madde 30'da belirtildiği gibi, işletmenin bir borç için birlikte ve tek tek yükümlülüğünün söz konusu olduğu durumlarda, yükümlülüğünün üçüncü taraflarca karşılanması beklendiği sürece bu yükümlülük koşullu bir borçtur.

vii. Karşılıklardaki Değişikler

Madde 60-

Karşılıklar her bilanço gününde gözden geçirilmelidir ve en iyi cari tahmini yansıtabilecek biçimde düzeltilmelidir. Eğer ekonomik yararları için kaynakların artık işletmeden çıkış olasılığı yoksa, ilgili karşılık ters bir kayıpla kapatılmalıdır

Madde 61-

İskonto uygulandığı zaman, bir karşılığın kayıtlı değeri geçen zamanı yansıtmak için her dönem artar. Bu artış faiz gideri olarak tahakkuk

ettirilir

viii. Karşılıkların Kullanımı

Madde 62-

Bir karşılık başlangıçta hangi harcamalara ilişkin olarak tahakkuk ettirilmişse sadece o harcamalar için kullanılmalıdır

Madde 63-

Harcamalar ilgili oldukları başlangıçtaki karşılıkları ile mukayese edilirler Daha önce diğer bir amaçla tahakkuk ettirilmiş karşılıklarla ilgili gibi gösterilerek başka bir amaç için harcaması yapılması farklı olayların etkilerinin gizlenmesine yol açar.

e) Tahakkuk ve Ölçme Kurallarının Uygulanması

i. Gelecekteki Faaliyet Zararları

Madde 64-

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık tahakkuk ettirilmemelidir.

Madde 65-

Gelecekteki faaliyet zararları, Madde 11'deki bir yükümlülüğün tanımı ile Madde 15'deki karşılıkların saptanmasına ilişkin genel tahakkuk kriterine uygun değildir.

Madde 66-

Gelecekteki faaliyet zararlarına ilişkin bir bekleyiş, işletmedeki bazı aktiflerin hasara uğradığının bir göstergesi olabilir. İşletme bu aktiflerdeki hasarları (değer azalışlarını) TMS-XX, Aktiflerin Değer Azalışı standardını esas alarak denetler.

ii. Bir Hakkı Kısıtlayıcı Sözleşmeler

Madde 67-

Eğer bir işletmenin bir hakkı kısıtlayıcı sözleşmesi varsa, sözleşmedeki mevcut yükümlülük karşılık olarak tahakkuk ettirilmeli ve ölçülmelidir.

Madde 68-

Birçok sözleşme (örneğin, bazı alışılmış satın alma siparişleri) diğer tarafa herhangi bir tazminat ödemedi iptal edilebilir ve bundan ötürü bir yükümlülük de söz konusu değildir.

Madde 69-

Bu standart bir hakkı kısıtlayıcı sözleşme yi şu şekilde tanımlar: Sözleşmeye göre mevcut yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanacak maliyetler, o sözleşmeden elde edilmesi beklenen ekonomik yararları aşmaktadır. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, bir sözleşmede taraf olmaya son vermenin minimum net maliyetlerini yansıtır. Bu maliyetler; sözleşme hükümlerini yerine getirme maliyetlerinden, sözleşme hükümlerinin yerine getirilmemesinden kaynaklanan tazminat ve cezalar-dan daha düşüktür.

Madde 70-

Bir hakkı kısıtlayıcı sözleşme ile ilgili olarak ayrı bir karşılık oluşturulmadan önce, işletme o sözleşme ile ilgili aktifte meydana gelmiş değer azalışlarını tahakkuk ettirir. (Bakınız: TMS-XX - Aktiflerin Değer Azalışı).

iii. Yeniden Yapılanma**Madde 71-**

Yeniden yapılanmaya ilişkin olayların örnekleri aşağıdaki şekildedir:

- (a) Bir işletme hattının satışı veya kapatılması;
- (b) Bir ülke veya bölgedeki işletme tesislerinin kapatılması ya da işletme faaliyetlerinin bir ülke veya bölgeden diğer ülke veya bölgeye taşınması;
- (c) Yönetim yapısındaki değişiklikler, örneğin, bir yönetim kademesinin elimine edilmesi; ve
- (d) İşletme faaliyetlerinin içeriği ve esasına önemli ölçüde etkide bulunan büyük çaplı yeniden örgütlenme çalışmaları.

Madde 72-

Yeniden yapılanma maliyetleri için bir karşılık, sadece Madde 15'deki karşılıkların oluşturulmasına ilişkin genel kriterler yerine getirildiğinde tahakkuk ettirilir. Madde 73-84'de genel tahakkuk kriterlerinin yeniden yapılanmaya nasıl uygulanacağı açıklanmaktadır.

Madde 73-

Yeniden yapılanmaya ilişkin yapısal bir yükümlülük aşağıdaki koşullarda ortaya çıkar:

- (a) İşletme yeniden yapılanmaya ilişkin ayrıntılı ve formel bir plana sahiptir. Bu planda aşağıdaki bilgiler yer alır:
 - (i) İşletme veya ilgili işletmenin bir kısmı;
 - (ii) Etkilenen esas kısımlar;
 - (iii) Kısım, fonksiyon ve hizmetlerine son verileceği için tazminat ödenecek personel sayısı;
 - (iv) Yapılacak harcamalar;
 - (v) Planın ne zaman uygulanacağı.

(b) İşletme, planın uygulanmasına başlanarak veya plandan etkilenenlere planın temel özelliklerini açıklama yoluyla yeniden yapılanma planının gerçekleştirileceği hususunda geçerli bir beklenti yaratmıştır.

Madde 74-

İşletmenin bir yeniden yapılanma planını uygulamaya başlattığına ilişkin kanıt tesisin sökülmesi veya varlıklarının satılması ya da planın temel özelliklerinin kamuya duyurulması yoluyla sağlanır. Yeniden yapılanmaya ilişkin ayrıntılı bir yeniden yapılanma planının kamuya duyurulması; bu planın gerçekleştirileceği hususunda müşteriler, tedarikçiler ve çalışanlar (veya temsilcileri) gibi üçüncü tarafların geçerli beklentilerinin ortaya çıkmasına neden olan yapısal bir yükümlülük oluşturur. Bu yükümlülük sadece planın kamuya duyurulmasının belli bir şekilde ve yeterli ayrıntıda (örneğin, planın temel unsur

larının saptamak) yapıldığı durumlar için geçerlidir.

Madde 75-

Planın, plandan etkilenenlere açıklandığı zaman, yeterli bir yapısal yükümlülük oluşturması gerekir. Bunun için planın mümkün olduğu kadar kısa bir zaman içinde uygulamaya konulacağı ve belli bir termin planına göre tamamlanacağı planlanmış olması gerekir. Açıklanan planla ilgili bu işlemlerin gerçekleştirildiği planlar; bu işlemlerin gerçekleştirilmediği planlardan çok farklıdır ve yapısal yükümlülük yaratırlar. Plana göre, yeniden yapılanmanın uygulanmasına geçilmesi için büyük bir gecikmenin olacağı veya yeniden yapılanmanın makul olmayan bir süre içinde tamamlanacağı beklenebilir. Bu durum; işletmenin halihazırda yükümlülük altına girdiği planın, zamanlama bakımından işletmeye değişiklikler yapma olanaklarını tanımasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle planın diğer ilgili taraflar üzerinde gerçekleşeceğine ilişkin geçerli bir bekleme yaratması beklenemez.

Madde 76-

Bir yönetimin veya kurulun bilanço tarihinden önce aldığı yeniden yapılanma kararı; işletme bilanço tarihinde aşağıdaki hususları gerçekleştirmemişse, yapısal bir yükümlülük yaratmaz:

(a) Yeniden yapılanma planının uygulanmaya konulmuş olması,

(b) Yeniden yapılanma planının temel unsurlarını; bu plandan etkilenenlere işletmenin bu planı gerçekleştireceği hususunda geçerli bir bekleme yaratacak bir biçimde açıklamak.

Bazı durumlarda; işletme bilanço tarihinden sonra yeniden yapılanma planının uygulanmasına başlar ya da plandan etkilenenlere planın temel unsurlarını açıklar TMS-XX, Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar standardına göre açıklama yapılması öngörülebilir. Bu durum, yeniden yapılanmaya ilişkin açıklama yapılmamasının finansal tablo kullanıcılarının doğru değerlendirme yapma ve karar verme ye-

teneklerini etkilediği ölçüde önemlidir.

Madde 77-

Yapısal bir yükümlülük sadece yönetim kararı ile yaratılmaz. Bir yükümlülük, böyle bir kararla birlikte daha önceki olaylar sonucu meydana gelebilir. Örneğin, çalışanların temsilcileri ile yapılan işten çıkarma ödemeleri ile bir faaliyetin satışına ilişkin alıcılarla yapılan sözleşmeler kurulun onayı ile geçerlilik kazanır. Eğer Madde 73'teki koşullar yerine getirilmişse; bu onay, bir kere verildikten ve diğer taraflara bildirildikten sonra geçerlilik kazanır.

Madde 78-

Bazı ülkelerde son yetki, yönetime değil de, çıkar gruplarının (örneğin, çalışanların) temsilcilerinden oluşan bir kurula verilmiştir ya da bu temsilcilerin kurul kararından önce bilgilendirilmesi gerekir. Bunun nedeni ise, böyle bir kurul kararının bu temsilcilere bildirilmesinin, yeniden yapılanmaya ilişkin yapısal bir yükümlülük ile sonuçlanabilme olasılığıdır.

Madde 79-

İşletme; bir faaliyetin satışı için taahhüt altına girene kadar, örneğin bağlayıcı bir satış sözleşmesi gibi, bu satışla ilgili bir yükümlülük taşımaz.

Madde 80-

İşletme; bir faaliyeti satma kararı aldıktan sonra bu kararını kamuya açıkladığında bile, bir satıcı belirleninceye ve bağlayıcı bir satış sözleşmesi yapıncaya kadar satış taahhüdü altına girmiş olmaz. Bağlayıcı bir satış sözleşmesi yapıncaya kadar işletme kararını değiştirebilir ya da kabul edilebilir koşullarda bir alıcı bulunamamışsa diğer önlemleri alınabilir. Bir faaliyetin satışı yeniden yapılanmanın bir kısmı olarak planlanmışsa, faaliyete ilişkin varlıklar TMS-XX'ya, varlıkların değer azalışı standardına, göre değer azalışı yönünden gözden geçirilir. Bir satış yeniden yapılanmanın sadece bir kısmını oluşturuyor ise; bağlayıcı bir satış sözleşmesi olmasa bile yeniden yapılanmanın diğer taraflar için yapısal bir yükümlülüğü ortaya çıkabilir.

Madde 81-

Yeniden yapılanma karşılığı sadece yeniden yapılanmadan dolayı ortaya çıkan direkt harcamaları kapsamalıdır. Bu harcamalar aşağıdaki hususlara uygun olmalıdır:

(a) Yeniden yapılanmadan zorunlu olarak kaynaklananlar,

(b) İşletmenin olağan faaliyetlerine ilişkin olmayanlar.

Madde 82-

Yeniden yapılanma karşılığı aşağıdaki maliyetleri içermemektedir:

(a) Çalışanların sürekli eğitimi veya yeni görev dağılımları,

(b) Pazarlama,

(c) Yeni sistemler ve dağıtım ağları için yatırımlar

Bu harcamalar işletmenin gelecekteki faaliyetlerini ilgilendirir ve bilanço tarihinde yeniden yapılanma yükümlülüğü yaratmazlar. Eğer bu tür harcamalar yeniden yapılanmadan bağımsız olarak oluşmuşsa aynı ilkeye göre tahakkuk ettirilirler.

Madde 83-

Madde 11’de tanımlandığı üzere bir hakkı kısıtlayıcı sözleşmeyle ilgili olmadıkça; yeniden yapılanma tarihine kadar belirlenebilen gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.

Madde 84-

Madde 52’de öngörüldüğü gibi; elden çıkarılması beklenen varlıklara ilişkin kazançlar; bu varlıklar yeniden yapılanmanın bir kısmı olarak planlansa bile, yeniden yapılanma karşılığının ölçülmesinde dikkate alınmaz.

iv. Raporlanacak Bilgiler**Madde 85-**

İşletme her karşılık için aşağıdaki hususları raporlamalıdır:

(a) Dönem başındaki ve sonundaki tutar,

(b) Dönem içinde mevcut karşılıklardaki artışları kapsayacak şekilde yapılan ek karşılıklar,

(c) Dönem sürecinde kullanılan tutarlar (örneğin, karşılıktan)

(d) Dönem süresince kullanılmamış olup kayıttan silinen tutarlar;

(e) Dönem süresince zamanın geçmesinden kaynaklanan iskonto edilmiş tutarlardaki artış ve iskonto oranındaki herhangi bir değişikliğin etkisi.

Karşılaştırılmalı bilgi gerekli görülmemektedir.

Madde 86-

İşletme her karşılık için aşağıdaki hususları raporlamalıdır:

(a) Yükümlülüğün niteliğinin kısa bir tanımı ile buna ilişkin ekonomik yararları sahip varlıkların işletmeden tahmini çıkış zamanı,

(b) Bu çıkışların tutarı veya zamanı hakkındaki belirsizliklerin açıklanması. Madde 49’da belirtildiği gibi, yeterli bilginin sağlanmasının gerekli olduğu durumlarda, işletme gelecekteki olaylarla ilgili olarak yaptığı temel varsayımları açıklamalıdır.

(c) İşletme tarafından karşılanması beklenen herhangi bir tazminatın tutarı. Beklenen tazminatla ilgili olarak tahakkuk ettirilmiş herhangi bir varlığa ilişkin tutarın da belirtilmesi gerekmektedir.

Madde 87-

Herhangi bir varlığın işletmeden çıkışı uzak bir olasılık olmadıkça, işletme bilanço tarihindeki her koşullu borcun kısa bir tanımı ile mümkün olduğu durumlarda aşağıdaki hususları raporlamalıdır:

(a) Madde 37–53’e göre karşılığın finansal etkisinin tahmini,

(b) İşletmeden varlık çıkışlarının tutarına ve zamanına ilişkin belirsizliklerin gösterilmesi,

(c) Herhangi bir tazminat olasılığı.

Madde 88-

Karşılıklar ve koşullu borçlar belli gruplar altında toplanabilir. Karşılık ve koşullu borç kalemlerinin hangi gruplar altında toplanabileceği; Madde 86(a), 87(a) ve (b)'deki önkoşullarda belirtilen benzer nitelikler taşıyıp taşımadıklarına göre saptanır. Böylece, çeşitli mamullere ilişkin garantiler ve yargıya yansıtılmış olan işlemlere konu olan tutarlar bir tek karşılık grubu altında işleme tabi tutulabilir.

Madde 89-

Bir karşılık ile bir koşullu borcun aynı koşullardan kaynaklandığı durumlarda, işletme karşılık ile koşullu borç arasındaki bağlantıyı belirtecek şekilde Madde 85-87'ye göre açıklama yapmalıdır.

Madde 90-

Ekonomik yararılara sahip varlıkların işletmeye girişinin olası olduğu durumlarda; işletme bilanço tarihindeki koşullu aktiflerin niteliklerini gösteren bir açıklama yapmalıdır. Mümkün olduğu durumlarda bu koşullu aktiflerin Madde 37-53'teki ilkeleri esas alarak finansal etkileri ölçülmelidir.

Madde 91-

Gelir yaratılmasına benzer yanıltıcı düşüncelerin ortaya çıkmasını önleme açısından, koşullu aktiflerin açıklanması önemlidir.

Madde 92-

Açıklanması mümkün olmadığı için; Madde 87 ve 91'in öngördüğü herhangi bir bilginin açıklanmaması durumunda, bunun nedeni finansal tabloların dipnotları ve eklerinde belirtilmelidir.

Madde 93-

Çok nadir durumlarda, Madde 85-91'in öngördüğü bazı veya tüm bilgilerin açıklanması; karşılık, koşullu borç veya koşullu aktife ilişkin olarak işletmenin durumu hakkında üçüncü taraflarda önemli önyargılara neden olması bekenabilir. Böyle durumlarda, işletmenin dipnotlar ve eklerde açıklama yapmasına gereksinme yoktur. Buna karşın; işletme, ilgili olayla birlikte anlaşmazlığın genel niteliğini ve bilginin açıklanmama nedenini belirtmelidir.

v. Geçici Karşılıklar

Madde 94-

Yürürlük tarihinde (veya öncesinde); bu standardın uygulanmasının etkisi, standardın uygulandığı ilk dönemde, kar yedeklerinin dönem başı tutarında yapılacak bir düzeltme ile raporlanmalıdır. İşletmelerin, en eski döneme ilişkin kar yedekleri tutarını düzeltmeleri ve karşılaştırmalı bilgiyi yeniden düzenlemeleri özendirilir. Ancak, bu uyulması gereken bir ön koşul değildir. Eğer karşılaştırılmalı bilgi yeniden düzenlenmemişse, bu durum açıklanmalıdır.

Madde 95-

Bu standart, TMS-XX, Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler standardının farklı bir şekilde ele alınmasını öngörür. TMS-XX, karşılaştırmalı bilginin yeniden düzenlenmesini (kayastanmasını) veya yeniden düzenlenmiş ek karşılaştırmalı proforma bilginin (uygulanabilir alternatif işlemin) mümkün olduğu durumlarda açıklanmasını gerektirir.

V. YÜRÜRLÜK TARİHİ

Madde 96-

Bu Türkiye Muhasebe Standardı yayımlandığı tarihi izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe girer.