



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

UMS® 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

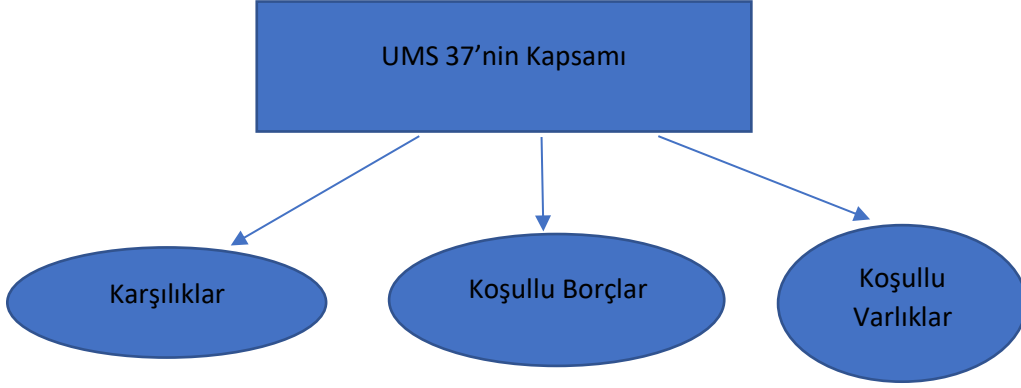
© Copyright 2021, Istanbul University

UMS® 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

Şekil 1, UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar'ın kapsamını göstermektedir.

Şekil 1. UMS 37'nin kapsamı



Diğer standartlar, belirli bazı yükümlülükler, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklara atıfta bulunur ve bu durumlarda UMS 37 yerine kullanılmalıdır. Bu tür standartlara örnek olarak UMS 12 Gelir Vergileri, UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, UFRS 3 İşletme Birleşmeleri ve UFRS 16 Kiralamalar verilebilir.

Yükümlülükler, şarta bağlı yükümlülükler veya tahakkuk eden yükümlülükler ve bunlarla ilgili diğer kalemler ile birlikte işletmelerin finansal tablolarının büyük bir bölümünü oluşturur. Finansal durum tablosunda bir yükümlülüğün muhasebeleştirilmesi için yükümlülüğün uygun tanım ve muhasebeleştirme kriterlerine uyması gerekir. Yükümlülüğün bunlardan herhangi birine uymaması durumunda finansal tablolara alınmaz ancak şarta bağlı yükümlülük olarak dipnotlarda açıklanır.

Hatırlatma olarak şunu belirtmek gerekir, Kavramsal Çerçeve (KÇ)'ye göre, yükümlülük, işletmenin geçmiş olaylar sonucunda bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut yükümlülüğüdür (KÇ 4.26). Bir yükümlülüğün var olması için üç kriterin tümünün karşılanması gerekir (KÇ 4.27):

- işletmenin bir yükümlülüğünün olması;
- yükümlülüğün, ekonomik kaynak devrine neden olacak olması ve
- Yükümlülüğün, geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük olması.

Yükümlülük tanımını karşılayan bazı kalemlerin yükümlülük olarak kabul edilip edilmediğini değerlendirmek için önemli düzeyde muhakemeler yapmak gerekir. Bir yükümlülük muhasebeleştirilmemişse, şarta bağlı bir yükümlülük mevcut olabilir. Bireysel UFRS'ler bu konuda ilkeler ve uygulama kılavuzu sunmuştur (özellikle UMS 37 için).

Örneğin, bir işletmenin hammadde satın aldığı ve tedarikçinin ödemenin daha sonra yapılmasını kabul ettiğini varsayalım. Bu satın alma, genellikle ticari borçlar şeklinde bir yükümlülüğün

muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanacaktır, çünkü satın alan işletmenin artık bu satın alma işlemine ilişkin bazı ekonomik kaynakları devretme yükümlülüğü vardır.

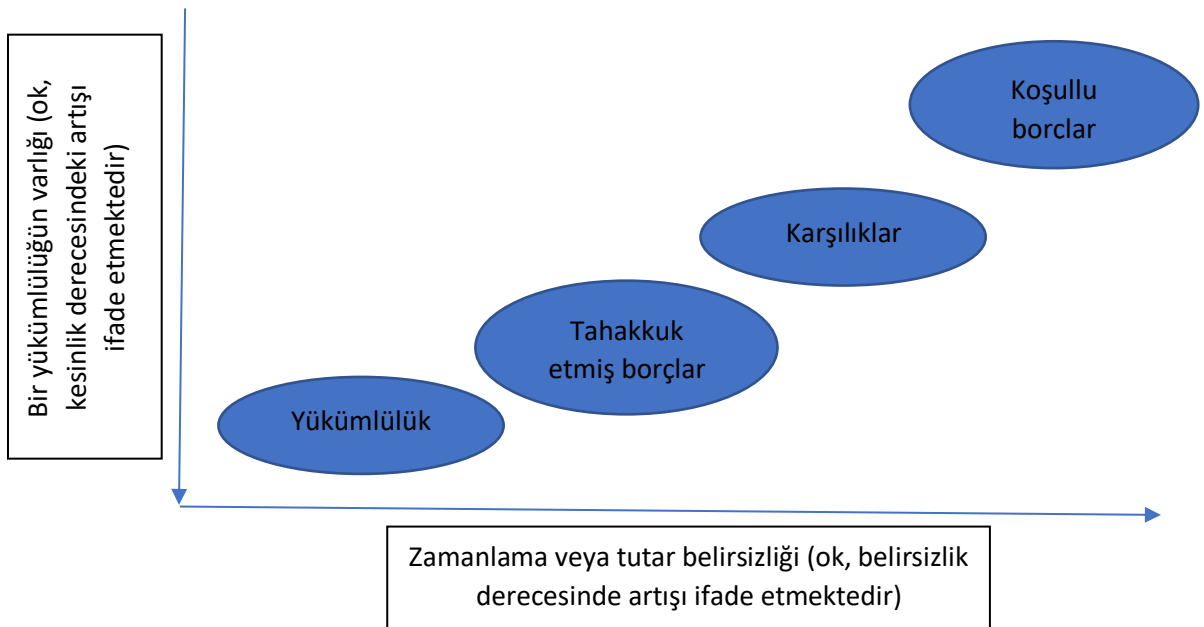
Ancak bir işletme, henüz faturası gelmediği için elektriğin maliyetinden tam olarak emin değildir, ancak elektrik de tüketmektedir. Bu durumda ne olacaktır? İşletme, elektrik tüketiminin bir sonucu olarak maliyeti güvenilir bir şekilde tahmin edebildiği için yine de bir borç muhasebeleştirmelidir. Bu durumda, işletmenin, tutarını da tahmin edilmesi gereken, ancak karşılıklardan daha küçük bir belirsizlik derecesine sahip tahakkuk eden bir yükümlülüğü vardır.

Son olarak, ürünlerini garanti kapsamında satan işletmeler ne yapacaktır? Bu işletmeler, satış sonucunda, hatalı ürün olması durumunda, ürünün maliyetini geri ödeyerek veya ürünü tamir ederek garanti politikalarını sürdürmek zorundadır. Her iki durumda da, bu işletmeler, bu geçmiş olayın bir sonucu olarak sonradan ortaya çıkacak maliyetlere tabidir, dolayısıyla satışı yaptıklarında bir yükümlülük üstlenirler. Bu durum bir yükümlülük doğurur, ancak bu karşılık niteliğinde bir yükümlülüktür (garantiler için).

Karşılıklar, zamanlaması veya tutarı belirsiz borçlardır (UMS 37.10). Garanti kapsamında ürün satışı söz konusu olduğunda, işletmenin herhangi bir onarım veya geri ödeme maliyetine maruz kalıp kalmayacağı belirsizdir, ancak böyle bir durumda kanunen bunu yapmakla yükümlüdür ve bu maliyetin tam tutarından emin değildir. Bununla birlikte, garanti karşılıkları muhasebeleştirilmelidir. Bu şekilde karşılık oluşturan olaylara örnek olarak, yeniden yapılandırma işlemleri veya işletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan çevresel temizleme ve restorasyon maliyetleri verilebilir.

Çoğu durumda, belirli işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkisini belirlemek için muhakeme gerekir ve karşılıklar ile diğer yükümlülük türleri arasındaki fark her zaman açık değildir. Şekil 2, bu tür ilgili kavramlar arasında bir karşılaştırma sunmaktadır. Şekil 2, yükümlülüklerin, zamanlaması veya tutarı ile ilgili en düşük belirsizliğe ve varlığına ilişkin en yüksek kesinliğe sahip olduğunu göstermektedir. Şeklin diğer ucunda, koşullu borçlar yer alır. Zamanlaması veya tutarı konusunda en yüksek belirsizliğe ve bir yükümlülüğün mevcudiyetine ilişkin en az kesinliğe sahip olunan koşullu borçlardır.

Şekil 2. Yükümlülükler ve İlgili Kavramlar



KARŞILIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Karşılıklar aşağıdaki koşullar sağlandığında muhasebeleştirilir (UMS 37.14):

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşullar yerine getirilmezse, herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmez.

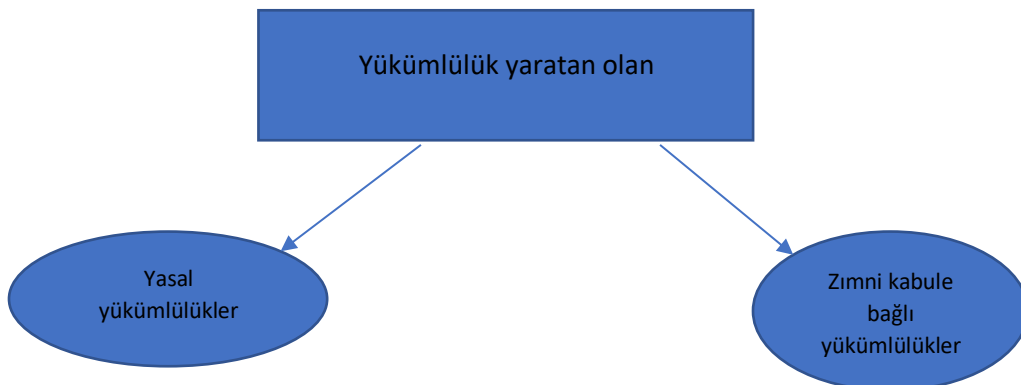
Örneğin, bir müşterinin işletme tarafından satılan ürünlerden kaynaklandığı iddia edilen bir kaza nedeniyle işletmeye dava açtığını varsayalım. Kurum tarafından işe alınan avukatlar, suçlu bulunma ihtimalinin düşük olduğuna inanmaktadır. Bu durumda, bu davanın çözümü için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olmaması nedeniyle işletme herhangi bir karşılık ayırmaz. Bu durumda işletme, şarta bağlı bir borcu finansal tablo dipnotlarında açıklayacaktır.

Koşullu borçlar (UMS 37.10):

- Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya
- Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:
 - Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
 - Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi, bir yükümlülüğün kaynaklanmalıdır. Böyle bir olay, işletme için yasal veya zımni bir yükümlülük oluşturan bir olaydır (bkz. Şekil 3). Yasal yükümlülükler sözleşmelerden veya mevzuattan kaynaklanırken, zımni yükümlülükler, işletmenin sorumluluklarının ne olduğu konusunda diğer taraflarca bir beklenti yaratan yerleşik işletme uygulamaları kalıplarına göre işletmenin eylemlerinden kaynaklanır. Bu nedenle, karşılıkların muhasebeleştirilmesi, işletmenin bu yükümlülüğü yerine getirmek için başka bir gerçekçi alternatifi olmadığı anlamına gelir. Buna göre, işletmeler, bunlardan kaçınabilecekleri varsayımıyla, gelecekteki giderler için karşılık ayırmayabilir.

Şekil 3. Yükümlülük Türleri

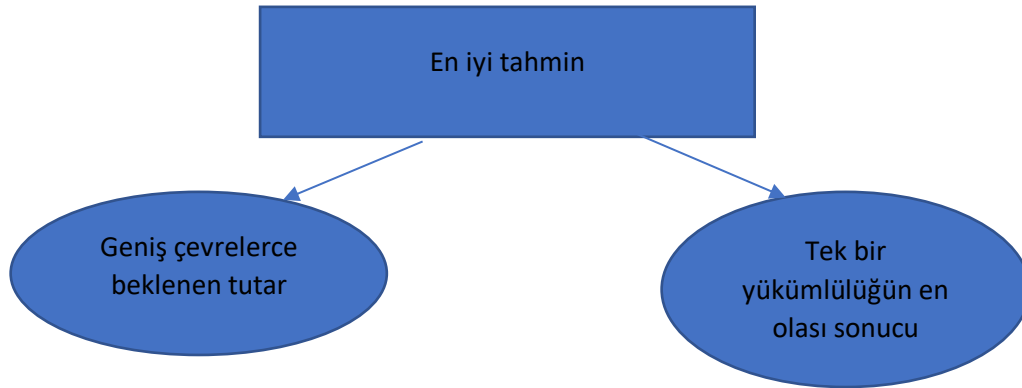


Kimya endüstrisinde faaliyet gösteren ve faaliyetleri sonucu çevreyi kirleten bir işletmeyi ele alalım. İşletme, kirliliğin etkileriyle mücadele konusunda herhangi bir mevzuat uygulamayan bir ülkede faaliyet gösteriyorsa ve işletmenin bu konuda herhangi bir yerleşik politikası yoksa karşılık ayıracak mıdır? İşletmenin bu konuda yasal veya zımni kabulden doğan herhangi bir yükümlülüğü olmadığı için cevap hayırdır. Ancak işletme, faaliyet gösterdiği ülkede yasal olarak zorunlu olmasa bile kirliliğin etkileriyle mücadele konusunda kamuya açıklama yaparsa ne olur? Daha sonra işletme, politikalarının bir sonucu olarak bir beklenti oluşturduğu ve dolayısıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülüğü olduğu için bir karşılık muhasebeleştirilmelidir.

KARŞILIKLARIN ÖLÇÜLMESİ

Karşılıklar, raporlama dönemi sonunda işletmenin mevcut yükümlülüğünü yerine getirmek için yapacağı harcamanın en iyi tahminine göre ölçülmelidir (UMS 37.36). Yönetim, karşılıkların ölçümünün zorlu bir süreç olduğunu kabul ederek, bu tür harcamaların en iyi tahminini belirlerken önemli ölçüde muhakeme yapmalıdır. Bu kararlar alınırken, önceki deneyimler ve bağımsız uzmanların görüşleri de dâhil olmak üzere çeşitli bilgi kaynakları kullanılmalıdır. Örneğin, işletme bir davanın sonuçlarını tartışırken avukatlara danışmalıdır. Şekil 4, en iyi tahminin yönetim tarafından nasıl yapılabileceğini göstermektedir.

Şekil 4. Karşılıklar İçin En İyi Tahminin Ölçümü



Geniş çevrelerce beklenen tutar söz konusu olduğunda, karşılıkların en iyi tahmini, tüm olası sonuçların ilgili olasılıklarıyla ağırlıklandırılmasıyla belirlenir. Örneğin, bir imalat işletmesi, müşteriler tarafından iade edilen hatalı ürünlerle ilgili önceki deneyimlerini dikkate alarak garanti karşılıklarını ölçmek için bu yöntemi kullanacaktır. İşletmenin 2020 boyunca 10.000 kukla sattığını varsayalım. Deneyimler, satılan oyuncakların %5'inin küçük onarımlara ihtiyaç duyduğunu, ortalama maliyetinin 10 PB olduğunu ve %1'inin ise değiştirilmesi gerektiğini (her biri 50 PB'ye) göstermektedir. İşletme, karşılıklarını nasıl ölçmelidir? Bu karşılık için beklenen değer 10.000 PB'dir ($5\% \times 10.000 \text{ birim} \times 10 \text{ PB} + 1\% \times 10.000 \text{ PB} \times 50 \text{ PB}$). Bu tahmin, satılan birimlerin %94'ünün işletmeye iade edilmediğini ve dolayısıyla işletmenin bunlarla ilgili herhangi bir maliyete katlanmadığını varsayar. Bu tahmin, aynı zamanda, geçmiş dönemlerden bu yana herhangi bir değişikliği (örneğin, makinelerin değiştirilmesi veya kalite iyileştirmelerine yol açabilecek herhangi bir işçi eğitimi veya kabul edilen mevzuatın veya kurum politikalarının artan garanti gereksinimlerine yol açabilecek herhangi bir eğitim) dikkate alabilecek yönetim için yalnızca bir bilgi kaynağıdır.

Tek bir yükümlülüğün en olası sonucunu kullanan işletmeler, diğer bilgi kaynaklarıyla desteklenen en olası sonuç olan alternatifi karşılık olarak dikkate alacaktır. En olası sonuçtan önemli ölçüde farklı olabilecek diğer olası sonuçları hesaba katmak için, belirli koşullara bağlı olarak değer düzeltmeleri gerekli olabilir. Örneğin, bir müşteri tarafından dava edilen bir işletme davayı kazanma şansını %70 olarak tahmin etmektedir. Bu durumda, en olası sonucun bu davayı kazanmak olacağından işletme herhangi bir karşılık ayırmaz. Ancak işletme, davanın koşullarını ve yönetimin sonuca ilişkin değerlendirmesini açıklayarak şarta bağlı bir borcu açıklayabilir.

Ancak, işletmenin yönetimi, bir dava sonucunda işletmenin 2.000.000 PB ödemek zorunda kalma olasılığını %30 ve 300.000 PB ödemek zorunda kalma olasılığını %70 olarak tahmin ediyorsa ne olacak? En olası sonuç 300.000 PB ödenmesine karar verilmesi olduğundan, bu tutar dava karşılığı olarak ayrılacak tutar için güçlü bir göstergedir. Ancak işletme, ödemek zorunda kalabileceği daha büyük bir tutarı hesaba katmak için bu karşılığı artırabilir (yani, 2.000.000 PB ödemek zorunda kalma olasılığının %30'u). Aynı zamanda, geniş çevrelerce beklenen tutar için de benzer bir yaklaşım kullanılabilir, yani beklenen değeri 810.000 PB (%30*2.000.000 PB+%70*300.000 PB) veya bu değerler arasında bir tutar olarak belirleyebilir. Yönetim, kararı ne olursa olsun, düşünme sürecini finansal tabloların dipnotlarında açıklamalıdır.

Tahminleri ne olursa olsun, karşılıklar, paranın zaman değerinin zaman içinde önemli ölçüde farklılaştığı gelecekteki harcamaların iskonto edilmiş değeriyle ölçülür. Karşılık tutarındaki artış, kâr veya zarar ile ilişkilendirilecek bir finansman maliyetidir. İskonto oranı, hem paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini hem de yükümlülüğün belirli risklerini yansıtan vergi öncesi bir orandır.

Üretim tesisi işleten bir işletmenin, lisans sözleşmesine göre tesisin faydalı ömrünün sonunda işletme tarafından sökülmesi ve ortadan kaldırılması gerekmektedir. İşletme, 10.000 PB'lik bir maliyetin 3 yılda ödeneceğini tahmin etmektedir. İskonto oranı %5'tir. Sökme ve ortadan kaldırma harcamaları nasıl ölçülmelidir ve işletme zaman içinde ortaya çıkacak düzeltmeleri nasıl kaydedecektir?

Paranın zaman değeri bu üç yıl içinde önemli ölçüde değişeceğinden, sökme ve ortadan kaldırma harcamaları iskonto edilmelidir (paranın zaman değerinden dolayı değişen iskonto oranlarının nasıl uygulanacağına ilişkin Tablo 1'e bakınız, tüm tutarlar yuvarlanmıştır). Karşılığın bugünkü değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Harcamaların bugünkü değeri} = \frac{10,000}{(1+0,05)^3} = 8.638 \text{ PB}$$

İşletme aşağıdaki günlük defter kaydını yapacaktır

Fabrika 8.638

Sökme ve Ortadan Kaldırma Karşılıkları 8.638

Tablo 1. İskontonun Uygulanması

Tarih	Dönem başındaki karşılık	Finansman maliyeti	Dönem sonundaki karşılık
T0			8.638
Yıl 1	8.638	8.638*0,05=432	9.070
Yıl 2	9.070	9.070*0,05=454	9.524
Yıl 3	9.524	9.524*0,05=476	10.000

Yıllık finansman gideri kar veya zarar tablosuna aşağıdaki günlük defter kaydı ile aktarılacaktır:

finansman Gideri

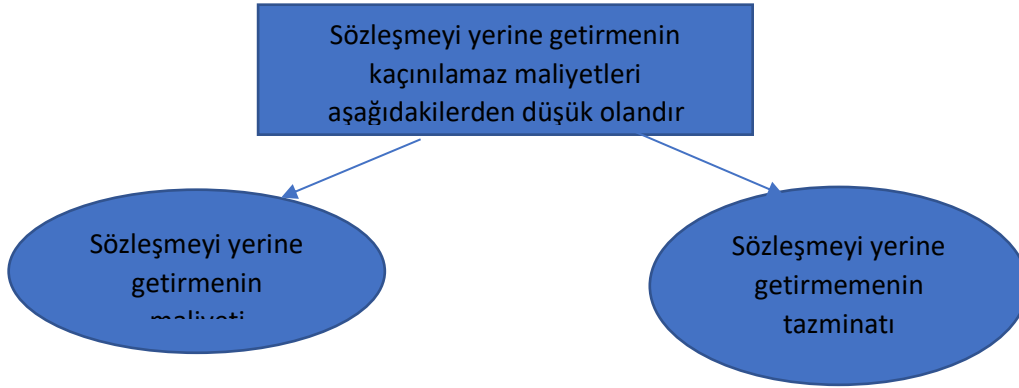
432

Sökme ve Ortadan Kaldırma Karşılıkları 432

Karşılık tutarı, 10.000 PB'ye ulaşana kadar (üçüncü yılın sonuna kadar) yıllık olarak artar. Görülebileceği gibi, bu finansman maliyeti, UMS 23 Borçlanma maliyetlerindeki tanıma uymadığından varlığın maliyetine eklenmez.

UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü kapsamında bir değer düşüklüğü olarak gelecekte ortaya çıkabilecek faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. İşletmenin karşılık ayıramadığı diğer kalemler, bakım maliyetlerini veya personel eğitim maliyetlerini içerir. Ancak, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, yani sözleşmeden doğan yükümlülüklerin karşılanması kaçınılmaz maliyetlerinin, bu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen faydaları aştığı sözleşmeler için karşılık muhasebeleştirilmelidir (bkz. Şekil 5).

Şekil 5. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmelerin Kaçınılamaz Maliyetleri



Yeniden yapılandırma karşılıkları, yalnızca işletme ilgili birimi satmak için resmi bir karar verdiğinde, kararını bildirdiğinde ve ilgili taraflarda ilgili maliyetleri tahmin edebilmek için geçerli bir beklenti oluşturduğunda muhasebeleştirilmelidir. Sadece yeniden yapılandırma kararının verilmesi, herhangi bir karşılığın tanınmasına yol açmayacaktır. Bu tür durumlara ilişkin örnekler, belirli iş kollarının sona ermesinden veya işletmenin faaliyetlerinin temelden yeniden düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır.

Karşılıklar ve koşullu yükümlülüklerin yanı sıra, işletmeler koşullu varlıkları da açıklamalıdır, örneğin davalar gibi olumlu olaylardan kaynaklanan ekonomik fayda girişlerinden yararlanabilecekleri durum olabilir. Ancak, bu tür kalemler, neredeyse kesin oldukları zamana kadar finansal durum tablosunda varlık olarak muhasebeleştirilmemelidir. Koşullu varlıklar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve gerçekleşmesi işletmenin kontrolünde olmayan bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilecek olan olası varlıklardır.

AÇIKLAMALAR

Her bir karşılık türü için (UMS 37.84), işletmeler, dönem içinde kullanılan veya kapatılmış kullanılmayan karşılıklar nedeniyle meydana gelen artış ve azalışları belirterek, karşılığın başlangıç ve bitiş tutarları arasındaki mutabakatı açıklamalıdır. Ayrıca işletmeler, her bir karşılığın niteliğini ve koşullarını, ayrıca ilgili çıkışlara ilişkin zamanlamayı ve varsayımları açıklamalıdır. Karşılaştırmalı bilgi gerekli değildir.

İşletmeler ayrıca, her bir koşullu yükümlülüğü ve bunlardan kaynaklanan herhangi bir harcama olasılığının ne kadar olası olduğu hakkında bilgi vermelidir. Ekonomik fayda girişinin muhtemel olduğu durumlarda (olası olduğunda değil), işletmeler koşullu varlıklara ilişkin bilgileri de açıklamalıdır.

ÖRNEK

Ekim 2020'deki gerçekleştirilen bir etkinliğin ardından birkaç kişi yaralanmış ve etkinlik organizatörünü kötü yönetim nedeniyle suçlamışlardır. Organizatör bu iddialara karşı çıkmaktadır. 2020 yılı sonunda bir dava açılmış, ancak organizatörün avukatları, 31 Aralık 2020 yılına ait finansal tablolar onaylanmadan önce organizatörün sorumlu bulunmayacağını muhtemel olduğunu bildirmişlerdir.

Ancak, organizatör 31 Aralık 2021 yılına ait finansal tablolarını hazırlamadan önce, avukatları, davadaki gelişmeler nedeniyle işletmenin yaklaşık 100.000 PB tutarındaki zararlardan sorumlu tutulmasının muhtemel olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Dava, 2022'nin sonunda devam etmektedir ve organizatörün avukatı, yaklaşık 300.000 PB ödemesi gerekebileceğini bildirmiştir.

2023'te dava sona ermiş ve organizatörün 250.000 PB ödemesine karar verilmiştir.

Bu olayların işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkileri nelerdir?

Avukatların, dava sonucunda herhangi bir tazminat ödemesine gerek olmayacağı şeklinde görüş bildirmelerinden dolayı, 2020'de işletmenin bu olay için bir karşılık ayırmasına gerek yoktur. İşletme, uygun bilgileri, bu olaylarla ilgili koşulları ve sorumlu bulunma olasılığının düşük olduğuna ilişkin değerlendirmesini finansal tablolarının dipnotlarında koşullu borç şeklinde açıklayabilir.

Ancak 2021'de işletme, davayla ilgili yeni gelişmeler nedeniyle yaklaşık 100.000 PB tutarında bir dava karşılığı ayırarak bu politikayı değiştirmelidir.

Karşılık Gideri 100.000 PB

Dava Karşılıkları 100.000 PB

2022'de işletme, en güncel durumu finansal tablolarında sunmak için karşılığı 300.000 PB'ye yükselterek (200.000 PB'lik bir artış olacaktır) düzeltmelidir.

Karşılık Gideri 200.000 PB

Dava Karşılıkları 200.000 PB

2023 yılında, dava sona erdiğinde, işletme, hâlihazırda muhasebeleştirilmiş olan karşılığın bir kısmını kullandığı (250.000 PB) için ödemesi emredilen nihai tutarı ödeyecek ve farkı (50.000 PB) kayıtlardan çıkaracaktır.

Dava Karşılıkları 300.000 PB

Karşılık Giderleri

300.000 PB