

---

**DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 19**  
**(DMS 19)**  
**KARŞILIKLAR, KOŞULLU YÜKÜMLÜLÜKLER**  
**VE KOŞULLU VARLIKLAR**

---

**Amaç**

1.Bu standardın amacı; karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıkların tanımlanması, karşılıkların muhasebeleştirilmesi, ölçümü, bunlarla ilgili yapılması gereken açıklamalar ve mali tablolarda gösterilmesi gereken bilgiler hakkındaki esas ve usullerin belirlenmesidir.

**Kapsam**

2.Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kamu idaresi, aşağıdakiler hariç olmak üzere, karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular:

- 1) Kullanıcıları tarafından yaklaşık bedeli ödenmeyen sosyal faydalardan kaynaklanan ve kamu idarelerince ayrılan karşılıklar ve koşullu yükümlülükler,
- 2) Gerçeğe uygun değerden izlenen mali araçlardan kaynaklanan karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar,
- 3) Ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar,
- 4) Sigorta faaliyetiyle uğraşan kurum ve kuruluşların poliçe sahipleriyle yapılan sözleşmelerinden kaynaklanan karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar,
- 5) Başka bir devlet muhasebesi standardı kapsamında olanlar,
- 6) Gelir vergisi veya bununla eşdeğer vergilerden kaynaklanan karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar,
- 7) Bu standarda tabi olarak bir yeniden yapılandırma sonucunda ortaya çıkan işten çıkarma tazminatları dışında, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar.

3.Bu standart, gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmeyen mali araçlara, garantiler dahil uygulanır.

**Sosyal Faydalar**

4.Bu standarda göre "sosyal faydalar"; idarenin sosyal politika hedeflerini gerçekleştirmeye çalışırken

sunduğu mal, hizmet ve diğer faydalardan oluşur. Bu faydalar şunları içerebilir:

- 1) Hizmetten yararlananların bu hizmetlerin değerine eşdeğer tutarını ödeme zorunluluğu olmadığı sağlık, eğitim, konut, ulaşım ve benzeri alanlarda sağlanan sosyal faydalar
- 2) Ailelere, yaşlılara, engellilere, işsizlere, gazilere ve diğerlerine yapılan sosyal yardımlar

5.Sosyal fayda sağlama yükümlülükleri genellikle, idarenin topluma mal ve hizmet sağlamak üzere uzun vadede süreklilik esasıyla belirli faaliyetleri yürütmeyi taahhüt etmesi sonucunda ortaya çıkar. Sosyal politika yükümlülüklerini yerine getirmek için mal ve hizmetleri sağlama gereği ve bunların mahiyeti ve temin edilmesi sıklıkla birtakım demografik ve sosyal koşullara bağlıdır ve bunların tahmin edilmesi zordur. Bu faydaların hesaplanması genellikle aktüaryel hesaplama gerektirir.

6.Bir sosyal faydadan kaynaklanan karşılık veya koşullu yükümlülüğün bu standardın kapsamı dışında tutulması için, faydayı sağlayan kamu kuruluşunun, faydanın alıcılarından doğrudan karşılık olarak, sağlanan mal ve hizmetlerin değerine yaklaşık veya eşit bir tutarı almıyor olması gerekir. Bu kapsam dışında tutulma, fayda bakımından bir ücret veya masraf bedeli alındığı ancak ücret veya masraf bedeli ile fayda arasında doğrudan bir ilişki olmayan durumları da kapsar.

7.Kamu idareleri bu yükümlülükler için karşılıkları muhasebeleştirmeye karar verdiğinde, muhasebeleştirilme esası ve benimsenen değerleme esasını açıklar. Aynı zamanda bu karşılıklar bakımından bu standardın gerektirdiği diğer açıklamalar da yapılır.

8.Bazı durumlarda sosyal faydalar;

- 1) Tutarına ilişkin kesinliğin hiç olmadığı veya çok az olduğu,
- 2) Yükümlülüğün zamanlamasının belirli olduğu,

Bir yükümlülüğün doğmasına neden olabilir. Buna uygun olarak, bu yükümlülükler, bu standarttaki karşılık tanımına uymaz. Sosyal faydalar için bu türden yükümlülükler, yükümlülük olarak muhasebeleştirilme ölçütünü karşıladıklarında muhasebeleştirilirler. Bunun bir örneği, sözleşme veya yasal düzenleme hükümlerine göre ödeme yapılması gereken yaşlı veya engelli aylıkları için dönem sonundaki ayrılacak olan karşılık tutandır.

### **Standardın Kapsamı Dışında Kalan Diğer Hususlar**

9.Bir karşılık, koşullu yükümlülük veya koşullu varlık için başka bir devlet muhasebesi standardı hükmünün bulunması durumunda, bu standart yerine ilgili standart uygulanır. Örneğin, bazı karşılık türleri aşağıda yer alan standartlarda ele alınmıştır:

- 1) İnşaat sözleşmeleri (İnşaat sözleşmeleriyle ilgili standart),

- 2) Kiralama işlemleri (Kiralama ile ilgili standart). Ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralama için kiralama ile ilgili standartta özel hüküm olmadığı durumlarda, bu standart hükümleri uygulanır.

10. Bir bedel karşılığında garanti verilen durumlarda olduğu gibi karşılık olarak değerlendirilen bazı tutarlar, gelirin mali tablolarına yansıtılmasına ilişkin olabilir. Bu tutarlar bu standardın kapsamında değildir ve bedel karşılığında sağlanan gelirlere ilişkin standarda bakılmalıdır.

11. Bu standart; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan yükümlülük olarak tanımlar. Değer düzeltmeleri kapsamında yer alan amortisman, tükenme payları ve diğer aktif değer azalış karşılıkları bu standardın kapsamına girmez.

12. Diğer standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa gider olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu standart kapsamında yer verilmemiştir.

### **Tanımlar**

13. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

#### **Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler:**

Tarafların yükümlülüklerini yerine getirmeleri belirli koşulların gerçekleşmesine bağlanan sözleşmelerdir.

#### **Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme:**

Mal ya da hizmetlerin değiş tokuş edildiği bir sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için kaçınılmaz maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

#### **Hukuki Yükümlülük:**

Sözleşme, yasa veya diğer bağlayıcı düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülüktür.

#### **Karşılık:**

Gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli olmayan yükümlülüktür.

#### **Koşullu Varlık:**

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kurum ya da kuruluşun tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

**Koşullu Yükümlülük:**

- 1) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve kuruluşun tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya
- 2) Geçmiş olaylardan kaynaklanan fakat yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların kuruluştan çıkma ihtimalinin bulunmaması veya yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle mali tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür.

**Sorumluluk Doğuran Olay:**

Bir kurum ya da kuruluşu, yükümlülüğü yerine getirmesi dışında gerçekçi bir alternatifte sahip olmadığı bir durumla karşı karşıya bırakan, açık veya zımnî kabulden doğan bir yükümlülük getiren olaydır.

**Yeniden Yapılandırma:**

Kurum ya da kuruluş tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya söz konusu faaliyetin ifa şeklinin önemli düzeyde değişmesi sonucunu doğuran ve yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır.

**Yükümlülük:**

Geçmişteki işlem ve olaylardan doğan ve ödenmesi sonucunda, idarenin ekonomik kaynak ve değerlerinde azalma gerçekleşmesi beklenen, idareye ait mevcut borç ve sorumluluktur.

**Zımnî Kabulden Doğan Yükümlülük:**

Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli ya da açık ilan ve duyurularla idarenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara veya taraflara taahhüt etmesi ve bunun sonucunda, bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar veya taraflar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olmasından kaynaklanan yükümlülüktür.

**Karşılıklar ve Diğer Yükümlülükler**

14. Karşılıklar ödenecek borçlar ve borç tahakkukları gibi diğer yükümlülüklerden farklıdır.

Çünkü gelecekte yapılacak harcamanın zaman ve miktarı kesin değildir. Oysa ödenecek borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan yükümlülüklerdir. Aynı şekilde borç tahakkukları, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan yükümlülüklerdir.

15. Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, borç tahakkukları genellikle ödenecek borçların veya diğer borçların

bir parçası olarak gösterilir.

### **Karşılıklar ve Koşullu Yükümlülükler Arasındaki İlişki**

16.Genel olarak, tüm karşılıklar zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, bu standart kapsamında "koşullu" kelimesi, tam anlamıyla kuruluşun kontrolünde olmayan bir veya daha fazla olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edileceğinden mali tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır. Buna ek olarak, koşullu yükümlülük kavramı mali tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır.

17.Karşılıklar, mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kurum ya da kuruluştan çıkması gerekeceğinden, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler.

18.Koşullu yükümlülükler yükümlülük olarak muhasebeleştirilmezler, çünkü bunlar: kurum ya da kuruluşun, ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynaklarının çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir ya da bu standartta yer alan muhasebeleştirme ölçütlerini karşılamayan mevcut yükümlülüklerdir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların kurum ya da kuruluştan çıkması olası değildir veya ilgili yükümlülüğün tutarı yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir.

### **Muhasebeleştirme Karşılıklar**

19.Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde mali tablolara yansıtılır:

- 1) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan açık veya zımni bir yükümlülüğün bulunması,
- 2) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kurum ya da kuruluştan çıkmasının muhtemel olması,
- 3) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

### **Mevcut Yükümlülük**

20.Genellikle, geçmiş bir olayın bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Bazı durumlarda ise ortada bir yükümlülük olup olmadığı açık değildir. Böylesi durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama tarihi itibarıyla bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.

21.Geçmişteki bir olayın bir yükümlülük doğurup doğurmadığının açık olmadığı durumlarda, kurum ya da kuruluş, gerekli bilgi ve yetkiye sahip kurum ya da kişilerin uzman görüşleri gibi mevcut her türlü kanıt dikkate almak suretiyle yükümlülüğün raporlama tarihinde var olup olmadığına karar verir. Sözü edilen

kanıtlara raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir. Bu kanıtlar temel alınmak suretiyle:

- 1) Muhasebeleştirme ölçütünün karşılanması koşuluyla, raporlama tarihinde bir yükümlülüğün olma ihtimali, olmama ihtimalinden fazlaysa karşılığın muhasebe kaydı yapılır,
- 2) Raporlama tarihi itibarıyla, bir yükümlülüğün olmama ihtimali olma ihtimalinden fazlaysa (ekonomik fayda içeren kaynakların kuruluştan çıkması ihtimali düşük olmadıkça) mali tablo dipnotlarında koşullu yükümlülüğe ilişkin açıklamada bulunulur.

### **Geçmişteki Olay**

22.Yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır.

Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, kurum ya da kuruluşun söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Sözü edilen durum sadece: yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması veya olayın (kurum ya da kuruluşa ait bir olay da olabilir), söz konusu kuruluşun ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması durumlarında oluşur.

23.Mali tablolar kuruluşun gelecekteki olası mali durumuyla değil, raporlama tarihindeki mali durumuyla ilgilendirilir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devanı etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz. Mali durum tablosunda yer alan yükümlülük sadece raporlama tarihi itibarıyla mevcut olan yükümlülüktür.

24.Karşılık olarak mali tablolara yansıtılan tutarlar, kurum ya da kuruluşun gelecek dönem faaliyetlerinden bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Kuruluşun gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların kuruluştan çıkışına sebep olacak yükümlülükler; çevreye verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetleri örnek olarak gösterilebilir. Buna karşı kurum ya da kuruluşlar, faaliyet yöntemini değiştirerek, gelecekteki işlemleriyle ileride yapılacak harcamalardan kaçınabileceğinden, gelecekte yapılacak harcamalar için mevcut yükümlülükleri bulunmaz ve bunlara ilişkin karşılık kaydı mali tablolara yansıtılmaz.

25.Bir yükümlülük her zaman için, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi gereken bir karşı taraf içerir. Ancak, yükümlü olunan tarafın kimliğinin bilinmesi gerekli değildir, yükümlülük genel olarak tüm topluma karşı da olabilir. Yükümlülük her zaman için başka tarafa karşı bir taahhüt içerir ve bunu kurum ya da kuruluşun yetkili organınca veya yönetim kurulunca alınan kararlar takip eder ve bu kararlar raporlama tarihi itibarıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülük tesis eder. Ancak raporlama tarihinden önceki bir tarihte, bu karardan etkilenecekler kuruluşun sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturacak şekilde

ve yeterince belirgin bir biçimde bu karar iletilmemişse zımni kabulden doğan bir yükümlülük doğmaz.

26. Başlangıçta yükümlülük doğurmayan bir olay, mevzuatta meydana gelen değişiklik veya kamu idaresinin faaliyet ya da işlemleriyle daha sonra zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturabilir.

### **Ekonomik Fayda veya Hizmet Sunumu Potansiyeli İçeren Kaynakların Olası Çıktıları**

27. Herhangi bir yükümlülüğün muhasebeleştirilebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kurum veya kuruluşun çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Bu standart çerçevesinde, bir olayın gerçekleşmesinin ya da kaynakların kurum ya da kuruluş dışına çıkacak olmasının var olma ihtimalinin olmama ihtimalinden fazla olduğu durumlarda bu husus olası kabul edilir. Raporlama tarihi itibarıyla, bir yükümlülüğün mevcut olmama ihtimali olma ihtimalinden fazlaysa mali tablo dipnotlarında koşullu yükümlülüğe ilişkin açıklamada bulunulur.

28. Çok sayıda birbirine benzeyen yükümlülük bulunması durumunda (örneğin, idarenin bir işlem veya eylemi dolayısıyla zarar görenlerin uğradıkları zararları telafi etmeye ilişkin yükümlülük), yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların kurum veya kuruluş dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Diğer muhasebeleştirme ölçütlerinin karşılanması koşuluyla karşılık mali tablolara yansıtılır.

### **Yükümlülük Tutarının Güvenilir Biçimde Tahmini**

29. Tahminlerin kullanımı, mali tabloların hazırlanmasının gerekli bir bölümüdür ve bunların güvenilirliklerini zayıflatmaz. Karşılıklar, doğası gereği belirsiz durumlara dayanılarak mali durum tablosuna kaydedilir, buna karşın karşılık harici varlık ve yükümlülükler ise belirli durumlara dayanır. Kaynakların kurum ya da kuruluş dışına çıkma ihtimali için bir tahmin aralığı kullanılmasıyla güvenilir tahminlerde bulunarak karşılık ayrılabilir.

30. Güvenilir bir tahmin yapılamadığı için mali tablolara yansıtılmayan bir yükümlülük, koşullu yükümlülük olarak mali tablo dipnotlarında açıklanır.

### **Koşullu Yükümlülükler**

31. Koşullu yükümlülükler mali tablolara yansıtılmaz.

32. Koşullu yükümlülükler, (ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kurum veya kuruluşun çıkmaları ihtimali düşük olmadıkça), mali tablo dipnotlarında açıklanır.

33.Bir kurum veya kuruluşun herhangi bir yükümlülük için müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı koşullu yükümlülük olarak değerlendirilir. Kurum veya kuruluş, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır.

34.Koşullu yükümlülükler, başlangıçta beklenmeyen biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli içeren kaynakların kuruluştan çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu yükümlülük olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik faydaların kuruluştan çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise olası değişikliğin ortaya çıktığı dönemin mali tablolarında karşılık ayrılır. Örneğin, bir kamu idaresi bir çevre yasasını ihlal edebilir, ancak bunun neticesinde çevreye zarar verilip verilmediği belirsiz olabilir. Daha sonra hasar oluştuğu ve düzeltmenin gerektiği anlaşıldığında, ekonomik fayda çıkışı olası hale geleceği için karşılık ayrılır.

### **Koşullu Varlıklar**

35.Koşullu varlıklar mali tablolara yansıtılmaz.

36.Koşullu varlıklar; kamu idaresine ekonomik fayda sağlama olasılığını doğuran, tamamen kuruluşun kontrolünde bulunmayan, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan kaynaklanır. Bunun bir örneği; herhangi bir kuruluşun yasal işlemler yoluyla takip ettiği ve sonucu belli olmayan hak talepleridir.

37.Koşullu varlıkların mali tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar mali tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve mali tablolara yansıtılması uygundur.

38.Kamu idaresine ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli sağlama ihtimalinin olduğu durumlarda koşullu varlıklar, mali tablo dipnotlarında açıklanır.

39.Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin mali tablolarda doğru olarak yansıtılmasını sağlamak amacıyla sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Kamu idaresine ekonomik fayda sağlamanın neredeyse kesin hale gelmesi ve varlığın değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin oluştuğu dönemin mali tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli sağlanması muhtemel olduğunda, kuruluş söz konusu koşullu varlığı mali tablo dipnotlarında gösterir.



## **Ölçme**

### **Gerçekçi Tahmin**

40.Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, raporlama tarihinde mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır.

41.Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, kurum veya kuruluşun yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama tarihinde makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır.

42.Getiri ve mali etkilere ilişkin bu en gerçekçi tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda yetkili ve bilgili kişi veya kurumların raporlarıyla da desteklemek suretiyle idarece takdir edilir. Bu süreçte değerlendirilecek kanıtlar, raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan ek kanıtları da içerir.

43.Karşılık olarak mali tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırma yapılarak tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, beklenen değerdir. Bu nedenle, ilgili karşılık, kayıp olasılığının örneğin, %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğer noktalar kadar olası olduğu durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

44.Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç yükümlülüğünün en gerçekçi tahmini olabilir. Ancak, böyle bir durumda bile diğer olası sonuçlar değerlendirilir.

45.Karşılık, vergi veya vergi eşdeğerleri öncesinde ölçülür.

### **Riskler ve Belirsizlikler**

46.Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak içeren riskler ve belirsizlikler dikkate alınır.

47.Risk, sonucun değişkenliğini ifade eder. Riske göre ayarlama, yükümlülük tutarını artırabilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekir. Fakat belirsizlik, fazla karşılık ayrılmasını veya yükümlülüklerin kasıtlı olarak olması gerekenden daha yüksek gösterilmesini haklı kılmaz. Bir karşılığın olduğundan fazla gösterilmesine yol açacak risk ve belirsizliğe ilişkin düzeltmeleri tekrarlamaktan kaçınmak için özen gösterilmesi gerekir.

48. Gelecekte yapılabilecek harcama tutarına ilişkin belirsizlikler hakkında açıklama yapılır.

### **Bugünkü Değer**

49. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutan, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken tahmini harcamanın bugünkü değeridir.

50. Paranın zaman değeri nedeniyle raporlama tarihinden hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir.

51. Bir karşılığın birden fazla yıl için iskonto edildiği durumlarda, karşılığın bugünkü değeri, beklenen ödeme zamanı yaklaştıkça artar ve bu artış açıklanır.

52. İskonto oranı; paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve yükümlülüğe özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır. Bu oran, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz.

53. Bazı durumlarda, cari dönemde kamu kuruluşunun dönem fazlasından, gelir vergisi veya vergi eşdeğerleri alınır. Bu türden vergi alındığında, iskonto oranı, vergi öncesi oran olmalıdır.

### **Gelecekteki Olaylar**

54. Gerçekleşeceğine dair yeterli nesnel kanıt bulunması durumunda, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutan etkileyebilecek gelecekteki olaylar, ilgili karşılık tutarına yansıtılır.

55. Gelecekte olması beklenen olaylar, karşılıkların ölçülmesinde özellikle önemli olabilir.

Örneğin bazı yükümlülükler, enflasyon etkileri veya diğer özgün fiyat değişiklikleri gibi nedenlerle yükümlülükten faydalanacakların elde edecekleri bedelleri telafi edecek şekilde endekse bağlanmış olabilir. Beklenen enflasyonun oranlarına ilişkin yeterli kanıt varsa, bu durum karşılığın tutarına yansıtılır. Varlıkların Elden Çıkarılmasının Beklenmesi

56. Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, elden çıkarma beklentisinin karşılığa neden olan olayla sıkı bir ilişkisi olsa dahi, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz. Ancak varlıkların elden çıkarılmalarından elde edilecek kazançlar, ilgili varlığa ilişkin standartta belirtildiği şekilde gelir olarak muhasebeleştirilir.

### **Karşılığa İlişkin Ödemeler**

57.Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça ödenmesi beklendiğinde, ilgili ödeme tutarı ancak, kuruluşun yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda karşılığa ilişkin ödemenin elde edileceğinin kesine yakın olması halinde muhasebeleştirilir. Söz konusu ödeme, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur ve bu tutar ayrılan karşılık tutarını geçemez.

58.Herhangi bir karşılık gideri, buna ait ödemeye ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla mali performans tablosunda yer alabilir.

59.Bazen bir kuruluş, herhangi bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmını veya tamamını başka bir taraftan talep eder (örneğin; sigorta poliçeleri, tazminat maddeleri ve tedarikçilerin garantileri aracılığıyla). Söz konusu taraf, kuruluş tarafından ödenen tutarları kuruluşa geri verebilir veya doğrudan kendisi ödeyebilir. Örneğin, bir devlet kurumu, kendi çalışanlarından birinin yanlış bilgi vermesi sonucunda bir bireye karşı hukuki yükümlülük yüklenmiş olabilir. Ancak kurum, harcamanın bir kısmını mesleki tazminat sigortasından geri alabilir.

60.Kurum veya kuruluş; üçüncü tarafın herhangi bir sebepten ötürü ödemeyi yapmaması durumunda tutarın tamamını ödemek zorunda kalabilir. Bu durumda, borcun tamamına ilişkin karşılık ayrılır ve ilgili kuruluşun borcu ifa etmesi halinde ödemenin elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda, beklenen ödeme tutarı ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

61.Bazı durumlarda, kurum veya kuruluş üçüncü tarafın ödemeyi yapmaması halinde ihtilaf konusu maliyetlerden sorumlu olmayacaktır. Böyle bir durumda, ilgili kuruluşun anılan maliyetlere ilişkin herhangi bir sorumluluğu olmaz ve bunlar karşılık tutarına dahil edilmez.

62.Kurum veya kuruluşun müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu yükümlülükler, diğertaraf veya taraflarca yerine getirilmesinin beklendiği ölçüde koşullu yükümlülüktür.

### **Karşılıklardaki Değişmeler**

63.Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, raporlama tarihinde gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.

64.İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak için her dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Söz konusu artış, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

### **Karşılıkların Kullanımı**

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

66.Yalnızca karşılığa ilişkin harcamalar ilgili karşıliktan düşülür. Başka bir amaçla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla ilgili harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur.

### **Muhasebeleştirme ve Ölçme Kurallarının Uygulanması**

#### **Gelecekteki Net Faaliyet Açıkları**

67.Gelecek faaliyetlerden kaynaklanacak net açık beklentisi için karşılık ayrılmaz.

68.Gelecek faaliyetlerden kaynaklanacak net açık beklentisi, yükümlülük tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak genel muhasebeleştirme ölçütüne uymaz.

69.Birimin gelecek faaliyetlerden kaynaklanacak net açık beklentisi, bu faaliyetlerde kullanılan belirli varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir. Kuruluş, varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını ilgili standarda göre test eder.

#### **Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler**

70.Kurum veya kuruluş ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülükler, geri kazanılan tutarlar düşüldükten sonra karşılık olarak muhasebeleştirilir.

71.Kullanıcıları tarafından yaklaşık bedeli ödenmeyen sosyal faydalardan kaynaklanan ve kamu idarelerince ayrılan karşılıklar ve koşullu yükümlülüklerle ilişkin sosyal fayda sağlama sözleşmeleri, bu standardın kapsamına girmez.

72.Bazı satın alma siparişlerinde olduğu gibi birçok sözleşme, diğer tarafa bedel ödemeksizin iptal edilebilir ve bu nedenle herhangi bir yükümlülük doğurmaz. Diğer bazı sözleşmeler ise, sözleşmeye taraf olanların her biri için hak ve yükümlülük doğurur. İşlem ve olayların bu tür sözleşmeleri ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirmeleri durumunda, ilgili sözleşme bu standardın kapsamına girer ve mali tablolara yansıtılacak bir yükümlülük oluşur. Belli koşullar altında yürürlüğe girecek ve ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğinde olmayan sözleşmeler bu standardın kapsamı dışındadır.

73.Bu standart ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeyi; sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmek için kaçınılmaz maliyetinin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşme olarak tanımlar. Buna ilişkin karşılık olarak muhasebeleştirilenler, geri kazanılan

tutarlar düşüldükten sonra kalan mevcut yükümlülüktür. Bir sözleşme çerçevesindeki kaçınılamaz maliyetler sözleşmeden doğan minimum net maliyeti gösterir. Minimum net maliyet ise sözleşmenin ihlalinden kaynaklanacak herhangi bir tazminat ve cezaya ilişkin en düşük maliyettir.

74.Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrı bir karşılık oluşturulmadan önce, söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan kayıplar muhasebeleştirilir.

### **Yeniden Yapılandırma**

75.Yeniden yapılandırma tanımına girebilecek örnek olaylara aşağıda yer verilmiştir:

Bir faaliyetin veya hizmetin sona erdirilmesi veya elden çıkarılması,

- 1) Belirli bir bölge veya yerdeki devlet kurumunun şubesinin veya biriminin kapatılması veya faaliyetlerinin sona erdirilmesi veya faaliyetlerinin başka bir bölgeye taşınması,
- 2) Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler,
- 3) Kuruluş faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar.

76.Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık, yalnızca karşılıklara ilişkin genel muhasebeleştirme ölçütlerinin karşılanması durumunda ayrılır.

77.Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde söz konusu olur:

- 1) Kuruluşun, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin en azından aşağıdaki hususları belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planının olması:
  - a) İlgili faaliyet birimi veya kısmı,
  - b) Etkilenecek başlıca merkezler,
  - c) Hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan kayıpları karşılanacak personelin buldukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayıları,
  - d) Gerçekleştirilecek harcamalar,
  - e) Planın ne zaman uygulanacağı.
- 2) Kuruluşun, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

78.Kamu sektöründe yeniden yapılandırma, tüm devlet veya bakanlık ya da kurum seviyesinde yapılabilir.

79.Devletin veya bir kuruluşun yeniden yapılandırma planı uygulamaya başladığının kanıtı, planın ana parçalarının kamuya duyurulması, varlıkların satışı veya devri, kiralama sözleşmelerinin iptal edileceğinin

bildirilmesi veya hizmetleri alan kişiler için alternatif düzenlemelerin yapılması şeklinde olabilir. Detaylı bir yeniden yapılandırma planının kamuya duyurulması işlemi; söz konusu işlem, hizmeti kullanan kişiler, tedarikçiler ve çalışanlar (veya temsilcileri) gibi diğer taraflarda kuruluşun yeniden yapılandırmayı tamamlayacağına ilişkin geçerli bir beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda (örneğin; planın ana özelliklerinin ortaya konması) yapılmış ise, ilgili yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturur.

80. Bir planın, ondan etkilenecekler duyurulduğunda zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturmaya uygun olması için; uygulanmasına mümkün olduğunca kısa bir sürede başlanması öngörülmüş ve önemli değişikliklere uğramasının mümkün olmadığı bir zaman diliminde tamamlanacak olması gerekir. Yeniden yapılandırmanın başlamasında uzun gecikmeler olacağı veya yapılandırma işleminin çok fazla zaman alacağı beklenmekte olduğu durumlarda, söz konusu plan bundan etkilenecekler üzerinde geçerli bir beklenti yaratmaz; çünkü zaman, planların değişmesi konusunda fırsatlar yaratır.

81. Kuruluşun raporlama tarihi öncesinde yönetimin veya yönetim organının bu tarihten önce yeniden yapılandırma konusunda almış olduğu karar, raporlama tarihi itibarıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülük yaratmaz. Ancak, kuruluşun yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış olması veya kuruluşun yeniden yapılandırma işleminin ana özelliklerini, bundan etkileneceklerde ilgili yeniden yapılandırma işlemine girişileceğine ilişkin geçerli bir beklenti yaratan yeterince belirgin bir biçimde açıklamış olması durumunda zımni kabulden doğan bir yükümlülük açığa çıkar. Bir kuruluşun, raporlama tarihinden sonraki bir tarihte yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış veya ana özelliklerini bundan etkilenecekler açıklamış olması durumunda, eğer yeniden yapılandırma işlemi önemli ve buna ilişkin açıklamanın yapılmamış olması halinde kullanıcıların mali tablolar çerçevesinde alacağı ekonomik kararlar etkilenmekte ise, konuya ilişkin açıklamanın raporlama tarihinden sonraki olaylar standardı çerçevesinde açıklanması gerekir.

82. Zımni kabulden doğan bir yükümlülük, yalnızca yönetimin karar sonucunda ortaya çıkmaz, önceden meydana gelmiş olayların bu kararlarla bir araya gelmeleri sonucunda oluşmuş olabilir.

83. Bazı durumlarda, bir kamu kuruluşu hakkında nihai karar verme yetkisi, üyeleri arasında yönetim dışındaki ilgili grupların (örneğin, çalışanlar) temsilcileri bulunan bir kurula verilir veya kurul kararını vermeden önce söz konusu temsilcilere konunun bildirilmesi gerekebilir. Bu türden bir yönetim organı veya kurulunun alacağı kararın söz konusu temsilcilere bildirilmesi nedeniyle yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni bir yükümlülük oluşmuş olur.

#### **Faaliyetlerin Satışı veya Devri**

84. Bağlayıcı satış sözleşmelerinde olduğu gibi kuruluşun satışa ilişkin herhangi bir taahhüdü olmadıkça, bir

faaliyetin satışı nedeniyle hiçbir yükümlülük ortaya çıkmaz.

85.Kurum veya kuruluş, bir faaliyetini satmaya karar vermiş ve kararını kamuoyuna duyurmuş olsa dahi herhangi bir alıcının belirlenemediği ve ortada bağlayıcı bir satış sözleşmesi olmadığı sürece, satış taahhüdünde bulunmuş olmaz. Herhangi bir satış, yeniden yapılandırma işleminin sadece bir parçası ise bağlayıcı bir satış anlaşmasının düzenlenmesinden önce yeniden yapılandırmanın diğer parçalarına ilişkin zımnî kabulden doğan bir yükümlülük ortaya çıkabilir.

86.Kamu sektöründe yeniden yapılandırma genellikle, bedelsiz veya nominal bedel ile faaliyetlerin kontrol edilen bir kuruluştan diğerine devredilmesi şeklinde olur ve bu devirler bağlayıcı anlaşmalar içermezler. Ancak, bu devir işleminin bağlayıcı olduğu hallerde yükümlülük doğar.

#### **Yeniden Yapılandırma Karşılıkları**

87.Yeniden yapılandırma işlemi için ayrılan karşılık; yeniden yapılandırma neticesinde gerekli olması ve kuruluşun devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmaması şartıyla sadece yeniden yapılandırma işleminden kaynaklanan doğrudan harcamaları içerir.

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

- 1) Çalışmakta olan personelin eğitilmesi veya yerlerinin değiştirilmesi,
- 2) Pazarlama,
- 3) Yeni sistemlere ve dağıtım şebekelerine yapılan yatırımlar.

Bu harcamalar kuruluşun gelecekteki işlemleriyle ilgilidir ve roparlama tarihi itibarıyla yeniden yapılandırmadan kaynaklanan yükümlülük değildir. Söz konusu harcamalar, yeniden yapılandırma işleminden bağımsız bir şekilde ortaya çıkmış harcamalar gibi muhasebeleştirilir.

89.Yeniden yapılandırma tarihine kadar oluşan belirlenebilir gelecekteki faaliyet kayıpları, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerle ilişkili olmadıkça karşılık tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

90.Varlığın satışı, yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülebilecek dahi olsa, beklenen varlık satışlarından elde edilecek kazançlar yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılığın tespitinde dikkate alınmaz.

#### **Açıklamalar**

91.Her bir karşılık sınıfı için, aşağıda yer alan hususlara ilişkin olarak açıklamada bulunulur:

- 1) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değeri,
- 2) Mevcut karşılıklara yapılan ekler de dahil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılıklar,

- 3) Dönem boyunca kullanılan tutarlar (karşılığa ilişkin olarak maruz kalınan ve yüklenilen tutarlar),
- 4) Dönem içerisinde kapatılan kullanılmayan tutarlar,
- 5) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan, iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar.

Bunlarla ilgili olarak karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

92. Her bir karşılık sınıfı için, aşağıdaki hususlar hakkında açıklama yapılır:

- 1) Yükümlülüğün esasının özet bir tanımı ve ekonomik faydaların veya hizmet potansiyelinin tahmini kuruluş dışına çıkış zamanları ve bu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar,
- 2) Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlar,
- 3) Beklenen tazminatlara ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını gösteren beklenen tazminat tutarları.

93. Kullanıcıları tarafından yaklaşık bedeli ödenmeyen sosyal faydalar için karşılık ayrılmaya karar verilmesi durumunda, koşullu yükümlülükler hariç diğer hususlar hakkında gerekli açıklamalar yapılır.

94. Her bir koşullu yükümlülük sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, raporlama tarihi itibarıyla ilgili koşullu yükümlülüğün niteliğine ilişkin genel bir tanımlama yapılır ve mümkünse aşağıdaki hususlar açıklanır:

- 1) Yükümlülüğün mali etkilerine ilişkin tahmin,
- 2) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar,
- 3) Tazminat olasılıkları.

95. Herhangi bir karşılık veya koşullu yükümlülüğün bir sınıf oluşturmak amacıyla toplanabilmesi için niteliklerinin benzer olması gerekir. Bu koşullar altında farklı ürünlere ilişkin karşılıklar tek bir sınıf olarak dikkate alınabilir; ancak hukuki işlemlere konu olan normal garanti ve tutarlara ilişkin ve çevresel yenileme maliyetlerine yönelik olanlar tek bir sınıf olarak dikkate alınmaz.

96. Bir karşılığın ve koşullu yükümlülüğün benzer olaylardan kaynaklandığı durumlarda, söz konusu karşılık ve koşullu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar aradaki bağlantıyı gösterecek şekilde yapılır.

97. Kuruluş, belirli durumlarda bir karşılığı ölçmek üzere harici bağımsız değerlendirme yaptırabilir. Böyle durumlarda, değerlemeye ilişkin bilgiler açıklanabilir.



98.Kuruluşa ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli girmesi muhtemel ise, kuruluş, raporlama tarihi itibarıyla koşullu varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama yapar ve mümkün ise karşılıklar için varlığın mali etkisine ilişkin tahminde bulunur.

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

100.Bedel karşılığı edinilen ve bedel karşılığı olmayan işlemlerden edinilen koşullu varlıklar için de açıklamalar yapılır.

101.Kurum veya kuruluşla diğer taraflar arasında koşullu yükümlülük veya varlıklar konusunda anlaşmazlık olduğunda, açıklama hükümleri nedeniyle kurum veya kuruluşun konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesinin tahmin edildiği durumlarda kuruluş söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir.

#### **Yürürlük Tarihi**

102.Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2010 yılının Ekim ayı itibarıyla yürürlükte olan karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve varlıklar konulu standarttan (IPSAS 19) yararlanılarak hazırlanmıştır

103.Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

104.Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.