

ALMAN VE TÜRK HUKUKU İLE MUKAYESELİ OLARAK ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NA GÖRE KARŞILIKLAR

Yrd. Doç. Dr. Adem AKKAYA*

ÖZET

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) göre karşılıkların, Alman ve Türk Hukukları ile karşılaştırılması bu incelemenin konusunu teşkil etmektedir. İncelemede, birincil amaçları ve işlevleri açısından farklılık gösteren bu üç hukuk düzenine göre karşılık ayırmanın ve değerlemenin temel esasları mukayese edilerek farklılıkları ortaya konmakta ve bilanço amaçları açısından irdelenmektedir. Çalışma, UMS 37'nin kâr dağıtım işlevi açısından gerekli nesnellik ve ihtiyatı sağlayamadığı gibi, bilgilendirme işlevi açısından da zayıflıklar içerdiğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler

UMS 37, Alman Bilanço Hukuku, karşılıklar, bilanço teorileri, üçüncü şahıslara karşı borç ilkesi, özen önceliği, minimum olasılık, yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmini, hukuki sebebiyet, iktisadi sebebiyet, en gerçekçi tahmin, gerçekleşme prensibi, karşılık tutarının iskonto edilmesi, gelecekteki maliyet değişimleri, rücu hakları.

ABSTRACT

The subject of this article is the comparison of the provisions according to the International Financial Reporting Standards (IFRS) with those according to German and Turkish balance sheet regulations. In this analysis, the fundamental principles of the recognition and valuation of provisions according to these different regulations are compared and – regarding to primarily purposes of the financial statements – criticized. The article shows that IAS 37 not only doesn't provide the objectivity and prudence necessary for the balance sheet profit distribution function, but also it has some weaknesses regarding the information function of the balance sheet.

* Yeditepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Almanca İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

1. GİRİŞ

Bilânçonun pasif tarafının önemli bir kalemını teşkil eden karşılıklar, uluslararası alanda sürdürülen uzun tartışmalar sonucunda 1998 yılında yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standardı 37’de (UMS 37) düzenlenmiştir. Ancak söz konusu düzenleme bu konudaki tartışmaları sona erdirmemiş ve 2005 yılında, bugün halâ gündemde olan UMS 37_Değişiklik Taslağı kamuoyunun değerlendirmesine sunulmuştur. Türkiye’de, Sermaye Piyasası Kurulu’nun 25 nolu tebliğinde yer aldığı şekliyle, sadece Sermaye Piyasası Kurulu’na kayıtlı işletmeler için hüküm ifade eden Standart, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Tasarısı’nın, Türkiye Muhasebe Standartları’na gönderme yapması dolayısıyla, diğer UFRS gibi, önemi daha da artarak, bütün tacirler için¹ fiilen belirleyici duruma gelecektir.

Bu çalışma kapsamında UMS 37 Alman Hukuku ile karşılaştırılmalı olarak ele alınacaktır. Gerekli görülen yerlerde Türk Bilânço Hukuku da incelemeye dahil edilecektir. Ancak, Sermaye Piyasası Kurulunun 25 nolu tebliği UMS 37’yi esas aldığından, söz konusu tebliği incelemeye dahil etmeye gerek görülmemiştir. Aynı şekilde Türkiye Muhasebe Standardı 37 (TMS 37)² de, hem makalede tartışılan konular açısından UMS 37 ile örtüştüğü, hem de TMS 37’ye gönderme yapan TTK Tasarısı henüz yasalama için yürürlüğe girmediğinden, ayrıca inceleme konusu yapılmamıştır. Çalışmanın konusu, karşılıklar ile sınırlandırılmış ve aynı Standart’ta düzenlen-

miş bulunan ‘şarta bağlı yükümlülükler’ ve ‘şarta bağlı varlıklar’ kapsam dışı bırakılmıştır. Çalışma, karşılıkların mali tablolara alınması ve değerlemesini içermekte olup, karşılıkların mali tablolarda sunumuna ilişkin hususları kapsamaktadır. Çalışmanın amacı, UMS 37’yi tüm ayrıntıları ile ele alıp incelemek değil, Standart’ın içerdiği temel ilkeleri ve bunların sorunlu yönlerini ortaya koymaktır. Bu nedenle Standart’a ilişkin değişiklik taslağı da, bu temel prensip ve hususlarda bir değişiklik öngördüğü ölçüde dikkate alınacaktır.

Anglosakson kökenli olan Standart’ın Kıta Avrupası Bilânço Geleneği’ne dayanan Alman Bilânço Hukuku ile karşılaştırılmalı analizi, çeşitli nedenlerle gereklidir: Herşeyden evvel, birbirinden farklı önceliklere sahip bu iki bilânço düzenleme geleneğini karşılaştırmak, bir taraftan her bir geleneğe göre karşılık ayırmanın tartışılan taraflarına dikkat çekerken, diğer taraftan da, karşılık ayırmanın üzerinde konsensüs sağlanmış ilkelerini, sağlamlaşmış temellerini ortaya koyacaktır.

Ayrıca, halen yürürlükte olan TTK ve Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) Alman kökenli olması³ ve her iki kanunun karşılıklara ilişkin düzenlemeler içermesi de bu karşılaştırmayı faydalı kılmaktadır. Şöyle ki, TTK’nun bilânçooya ilişkin hükümleri çeşitli nedenlerle uygulama alanı bulamamış ve söz konusu hükümler ile ilgili içtihat oluşmamıştır. Dolayısıyla Türk Ticaret Hukuku’nda karşılık kavramı da yeterince somutlaşmamıştır. VUK’nun çok iyi bir karşılık tanı-

¹ **TTK Tasarısı** Md. 75 uyarınca: ‘Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabi-lecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartları’nda öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.’ Ayrıca bkz. TTK Tasarısı Md. 64.

² **Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) Hakkında Tebliğ**, Sıra No: 20, RG, 15.02.2006, Sayı 26081.

³ TTK için bakınız **Hirsch Ernst E.**, Das neue Türkische Handelsgesetzbuch, Geschichte, Ursachen und Ergebnisse einer Gesetzesreform, **Gierke J. von** (Hrsg.), Sonderdruck aus Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Konkursrecht, Cilt 119, Sayı 4, Stuttgart 1956, s. 155 vd.; **Hirsch Ernst E./ Tekinalp Ünal**, Das türkische Aktien- und GmbH-Recht, 2. Baskı, Baden-Baden 1999, s. 36 vd. VUK için bakınız **Öncel Mualla / Kumrulu Ahmet / Çağan Nami**, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara 1999, s. 229.

mını⁴ da içeren düzenlemeleri ise Danıştay tarafından doğru anlaşılammış ve sürekli olarak vergi mükellefleri aleyhine yorumlanmıştır.⁵ UMS 37'nin Alman Hukuku ile karşılaştırılarak incelenmesi, anılan kanunlarda yer alan karşılık kavramlarının ve ilgili düzenlemelerin kaynak hukuk ışığında tekrar değerlendirilip daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Böylece, TTK Taslağı'nın Türkiye Muhasebe Standartları'na yaptığı gönderme ile Türk Muhasebe Hukuku'nun, Kıta Avrupası Muhasebe Geleneği'nden Anglosakson Geleneği'ne geçişini biçimsel olarak da tamamlamak üzere olduğu bir dönemde, bu geçişin, karşılıklar konusunda Türk Hukuku açısından getirdiği yenilikler ve muhtemel sorunlar da daha iyi anlaşılabilir.

Nihayet, hem TTK'na, hem de Alman Ticaret Kanunu'na göre kâr, ortaklıklar hukukunun konusudur ve şirket ortaklarının, tespit edilen kârı talep etme hakları bulunmaktadır. Bu nedenle kârın, kâr dağıtımını amaçlı bilânço düzenleme kurallarına göre tespit edilmesi gereklidir. Nitekim Alman Hukuku'nda kâr dağıtımına esas teşkil eden yıllık bilânçolar, söz konusu hukukun ihtiyatlılık ve nesnellik ilkelerini esas bilânço hükümlerine göre düzenlenmektedir. UFRS'nin geçerliliği ise, konsolide mali tablolar ile sınırlandırılmıştır ve konsolide mali tabloların söz konusu hukukta kâr dağıtım işlevleri olmayıp, sadece bilgilendirme fonksiyonları bulunmakta-

dır.⁶ Buna karşın Türk Hukuku'nda, Sermaye Piyasası Kurulu'nun UFRS'nı esas alan 25 nolu tebliğine göre tespit edilen kârın bilgilendirme işlevi yanında, kâr dağıtım işlevi de bulunmaktadır.⁷ Yeni TTK Tasarısı'nda da, UFRS'nı esas alan Türkiye Muhasebe Standartları'na yapılan gönderme nedeniyle aynı durum söz konusudur. Dolayısıyla, Alman Hukuku ile karşılaştırmalı bir inceleme, UMS 37'ye göre ayrılan karşılıkların, anılan düzenlemelerin öngörülen kâr dağıtım işlevine uygunluğunu değerlendirmede yardımcı olabilecektir.

2. Bilânço Teorileri İçinde Karşılıkların Yeri

Her amaca hizmet eden evrensel bir bilânço teorisi, dolayısıyla evrensel bir kâr kavramı bulunmamaktadır. Bir bilânço teorisi, dolayısıyla kâr kavramı, öngörüldüğü amaç için kullanıldığı ölçüde işlevini yerine getirebilecek ve fayda sağlayabilecektir.⁸ Bu nedenle 'bir teori, finansal raporları kullanan kişiler olarak hangi kullanıcı gurubunu kabul ederse [ve hangi amacı esas alırsa], hazırlanacak raporların içeriği, şekli ve ayrıntısı da bu gurubun bilgi gereksinimleri [ve bu amaç] doğrultusunda saptanacak ve teori buna bağlı olarak oluşturulacaktır.'⁹ Bu bağlamda Türkçe literatürde Akdoğan/Aydın muhasebeyi iki temel sınıfa ayırmaktadırlar: haklar muhasebesi (equity accounting) ve işlevsel muhasebe (operating accounting).¹⁰ Aynı şekilde Almanca

⁴ VUK Md. 288.

⁵ **Danıştay**, 4. Daire, Tarih 12.1.1978, Esas 1977/1834, Karar 1978/40; **Danıştay**, 4. Daire, Tarih 14.12.1977, Esas 1977/3450, Karar 1977/3331, **Kızılot Şükriü**, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 2, s. 2566; **Danıştay**, 4. Daire, Tarih 1.4.1984, Esas 1984/1030, Esas 1985/346, **İspir Ekrem/ Tahsin Yağmurlu/ Yılmaz Özbacı**, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985, s. 319 vd.; **Aydın Erkan**, Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme, Ankara 2002, S. 175.

⁶ **Busse von Colbe Walther / Ordelheide Dieter / Gebhardt Günter / Bernhard Pellens**, Konzernabschlüsse, Wiesbaden 2003, s. 28; **Küting Karlheinz / Weber Claus-Peter**, Der Konzernabschluss, 8. Baskı, Stuttgart 2003, s. 630; **Baetge Jörg / Hans-Jürgen Kirsch / Stefan Thiele**, Konzernbilanzen, 5. Baskı, Duesseldorf 2000, s. 32.

⁷ **Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri XI, No 25, RG, 15.11.2003, Sayı 25290, Md. 16.

⁸ **Moxter Adolf**, Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen 1982, s. 206.

⁹ **Akdoğan Nalan / Aydın Hamdi**, Muhasebe Teorileri, Ankara 1987, s. 122.

¹⁰ **Akdoğan Nalan / Aydın Hamdi**, Muhasebe Teorileri, Ankara 1987, s. 399 vd.

literatürde de iki temel bilânço fonksiyonundan söz edilmektedir: Kâr tespit fonksiyonu ve bilgilendirme fonksiyonu.¹¹

UFRS-Sistemine göre mali tabloların düzenlenmesinin birincil amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, yatırım kararlarında faydalı olacak bilgilerin ulaştırılmasıdır. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, herşeyden önce satın almak, elde tutmak ve satmak konularında karar vermek durumundadırlar.¹² Bilgilendirme amaçlı mali tablolar, yatırımcılara bu kararlarında faydalı olacak bilgileri sağlayarak, öncelikle bu kullanıcı grubunu koruma amacını gütmektedirler.¹³

Bilgilendirme amacını esas alarak mali tablolara alma ve değerlendirme ilkelerini türetmeyi hedef alan teori dinamik bilânço teorisidir. Dinamik bilânço teorisine göre bilânçonun birincil işlevi dönem sonucunu tespit etmektir ve bilgilendirme amacı burada kâr konseptini de belirlemektedir.¹⁴ Söz konusu teoriye göre dönem kârı, işletmenin iktisadi gidişatının bir göstergesi olmalı, işletmenin iktisadi ve mali durumu iyiye gidiyorsa dönem kârı da artmalı, kötüye gidiyorsa dönem kârı da azalmalıdır.¹⁵ Dönem sonucunun bu anlamda doğru olarak tespiti, gelir ve giderlerin doğru bir şekilde dönemleştirilmesi anlamına gelmektedir. Dönemleştirirmede, yani gelir ve giderlerin dönemlere aidiyetinde belirleyici olan iktisadi nedensellik ilkesidir (Prinzip wirtschaftlicher Verursachung). Söz konusu ilkeye göre gelir ve giderler hangi döneme nedensellik bağı ile bağlıysalar, o dönemde tahakkuk ettirilmelidir. Dinamik bilânço konseptine göre

karşılıklar – bir dönem ayarlayıcı hesap mantığıyla – kapanışı yapılan döneme ve daha önceki dönemlere ait giderlerin tamamını kapsamaktadır. Teoriye göre karşılıklar, gelecekte işletmeden para çıkışlarına sebebiyet verecek olan, ancak iktisadi bakımdan geçmiş bir döneme istinat ettirilmesi gereken giderlerdir. Karşılıkların bu dinamik yorumu, işletmenin kendisine karşı borç teşkil eden gider karşılıklarını da içermektedir.

Buna karşın kâr tespit amacını esas alan bilânço düzenlemenin hedefi, işletmeden çekilecek kârın ve devletin bu kârdaki payı olan verginin ölçülmesidir. Burada öncelikle korunan bilânço kullanıcıları alacaklılardır. Alacaklıların korunması, kâr ve vergi olarak işletmeden çekilecek meblağın hem işletmenin sermayesine (özüne) dokunmayacak şekilde ihtiyatlı, hem de istismara imkân vermeyecek şekilde nesnel kurallar dâhilinde tespit edilmesini gerektirmektedir. Bu amaca hizmet eden bilânçonun içeriğini belirleyen teori ise statik bilânço teorisidir. Bu teoriye göre karşılıklar, işletmenin bilânço tarihi itibarıyla üçüncü şahıslara karşı mevcut borçlarıdır.

Netice itibarıyla, borçlar ile birlikte bir işletmenin yabancı kaynaklarını oluşturan karşılıklar, hangi teorik açıdan bakıldığına bağlı olarak, içerik ve konsept açısından farklılıklar göstermektedirler. Statik bilânço teorisi, karşılıkları üçüncü kişilere karşı borç olarak tanımlayarak nesnelleştirirken, dinamik bilânço teorisi dönem ayarlayıcı kalem olarak görmektedir. Dinamik teori bakımdan karşılık kavramı daha geniştir ve

¹¹ **Moxter Adolf**, Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen 1982, s. 206 vd.; **Schneider Dieter**, Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie, München 1981, s. 405 vd.

¹² 'The providers of risk capital and their advisers... need information to help them determine whether they should buy, hold or sell. Shareholders are also interested in information which enables them to assess the ability of the enterprise to pay dividends.' IASB Framework 9 (a). Ayrıca bkz. IASB Framework 12.

¹³ IASB Framework 10.

¹⁴ **Moxter Adolf**, Bilanzlehre, Cilt 1, Einführung in die Bilanztheorie, 3. Baskı, Wisbaden 1984, s. 30 vd.

¹⁵ **Schmalenbach Eugen**, Dynamische Bilanz, 13. Baskı, Köln ve Opladen 1962, s. 28

statik teoriden farklı olarak üçüncü şahıslara borç teşkil etmeyen gider karşılıklarını da kapsamaktadır.

3. Karşılıkları Mali Tablolara Alma Esasları

UMS 37 karşılıkları ‘gerçekleşme zamanı ve tutarı belirli olmayan borçlar’¹⁶ olarak tanımlanmaktadır. Kavramsal çerçevede daha önce yapılmış olan borç tanımını da Standart’ta ‘geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülükler’¹⁷ şeklinde kısaca tekrarlanmaktadır. Dolayısıyla karşılıkları, ‘geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmeden kaynak çıkmasına neden olması beklenen mevcut yükümlülükler’¹⁸ olarak tanımlamak mümkündür. Netice itibarıyla UFRS, karşılıkları borç kavramının kapsamına sokmaktadır. Bu bilanço kalemini pasif dönem ayarlayıcı hesaplar ve satıcılara borçlar gibi diğer borçlardan ayıran ise sadece bunların gerçekleşme zamanı ve tutar açısından belirsizlik taşımaları olmaktadır.

Bu tanıma uygun olarak UMS 37.14 bir karşılığın mali tablolara alınabilmesi için geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya fiili yükümlülüğün bulunması, bu yükümlülük ile

ilgili olarak ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması kıstaslarını aramaktadır.¹⁹ Aşağıda bu kıstasların içerdikleri temel ve alt bilanço prensipleri ortaya konarak Alman ve Türk Hukuku ile karşılaştırmalı olarak değişik açılardan analiz edilecektir.

3.1. Üçüncü Kişilere Karşı Yükümlülük Olması

UMS 37 karşılıkların kapsamını yükümlülükler ile sınırlandırmaktadır. Yükümlülük kavramı her zaman kendisine borçlanılan bir karşı tarafı (üçüncü kişi veya kişileri) içermektedir.²⁰ Buna göre, içinde bulunulan döneme veya daha önceki bir döneme ait olan, ancak gelecekte gerçekleşecek muhtemel giderler için karşılık ayırabilmek, bu giderlerin üçüncü kişilere karşı borç teşkil etmesini gerektirmektedir. İşletmenin kendisine karşı yükümlülük teşkil eden bazı giderleri için (örneğin birkaç yılda bir yapılan tamir ve bakım işleri²¹ veya dönem içinde yapılmış olması gereken ama gelecek yıla sarkmış tamir ve bakım işleri gibi²²) veya sadece dönemselleştirme amacıyla karşılık ayırmayı bu prensip önlemektedir. Bu bakımdan üçüncü şahıslara karşı borç prensibi ile UMS 37, beklenenin

¹⁶ ‘A provision is a liability of uncertain timing or amount’. UMS 37.10.

¹⁷ ‘Present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits’. UMS 37.10.

¹⁸ ‘... ungewisse gegenwärtige Verpflichtungen, die, aus vergangenen Ereignissen resultierend, künftig einen Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen erwarten lassen.’ **Pellens Bernhard / Fülber Rolf Uwe / Gassen Joachim**, Internationale Rechnungslegung, 5. Baskı, Stuttgart 2004, s. 383.

¹⁹ ‘A provision shall be recognized when:

- (a) an entity has a present obligation (legal or constructive) as a result of past event;
- (b) it is probable that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; and
- (c) a reliable estimate can be made of the amount of the obligation.’ UMS 37.14.

²⁰ ‘An obligation always involves another party to whom the obligation is owed.’ UMS 37.20. Ayrıca bkz. **Adler / During / Schmaltz**, Rechnungslegung nach Internationalen Standards, Stuttgart 2003, Stand Dezember 2003, Kısım 18, No. 32.

²¹ UMS 37, EK C, Örnek 11A.

²² § 249, Abs. 1, Nr. 1 ve Nr. 2 HGB.

aksine dinamik değil statik bir teorik esas göstermektedir ve Kıta Avrupası Bilânço Geleneği ile uyumludur.²³

Ancak, Standart'ta ayrıca düzenlenmiş olan yeniden yapılandırma giderleri bu genel kuralın bir istisnasını teşkil etmektedir. Çünkü, bu tür giderler için ayrılacak karşılıklar üçüncü şahıslara karşı borç teşkil edebilecekleri gibi, sadece dâhili yükümlülük niteliği de taşıyabileceklerdir. Bazı iş kolu veya şubelerin kapatılması, bir ülke veya bölgedeki iş yerlerinin veya fabrikaların başka ülke veya bölgelere taşınması veya bunların faaliyetlerinin tamamen durdurulması, işletme yönetiminin yeniden organizasyonu ve işletme faaliyetlerinde köklü değişiklik yapılması, Standart'ta yeniden yapılandırma faaliyetlerine örnek olarak verilmektedir.²⁴

Üçüncü kişilere karşı borç prensibinin dışına çıkılmasından dolayı burada oluşan takdir ve istisna alanını gözönüne alan UMS 37, bazı ek kısıtlar getirerek gerekli nesneliliği sağlamak ihtiyacı duymuştur.²⁵ Buna göre, bir yeniden yapılandırma karşılığı ayrılabilmesi için, formel ve detaylı bir yeniden yapılandırma planının hazırlanmış olması ve yeniden yapılandırmadan etkilenenlerin nezdinde, yeniden yapılandırmanın gerçekleştirileceği konusunda – planın uygulanmasına başlanılmış olması veya planın içeriğinin önemli kısımlarının kendilerine iletilmiş olması suretiyle – geçerli bir beklenti oluşması, yani bu

kişilerin planın uygulanacağından hareket ediyor olmaları gerekmektedir.²⁶ Gerçi oluşan bu beklenti ile birlikte yeniden yapılandırma kapsamında katlanması gereken bütün maliyetlerin ve alınması gereken bütün tedbirlerin üçüncü kişilere karşı borçlanılmış olduğu düşünülebilir. Ancak yeniden yapılandırma, bir bütün olarak üçüncü şahıslara karşı dar anlamda bir borç oluşturmamakta ve bu prensibin bir istisnasını teşkil etmektedir.

Üçüncü şahıslara karşı borç prensibi (Drittverpflichtungsprinzip, Außenverpflichtungsprinzip), kar payı statığı (Ausschüttungsstatik)²⁷ diye de adlandırılan modern statik bilânço teorisini esas alan Alman Bilânço Hukuku'nda da pasifleştirmenin temel prensiplerinden bir tanesini teşkil etmektedir: Alman Ticaret Hukuku'nda mahiyet veya tutar itibarıyla bilinmeyen gelecekteki yükümlülükler ile askıdaki işlemlerden ortaya çıkabilecek zararlar için karşılık ayırmak zorunludur ve bunun şartlarından bir tanesi, bunların üçüncü şahıslara karşı borç teşkil etmeleridir.²⁸ Vergiye tabi dönem kârı tespit edilirken ticari bilânçonun esas itibarıyla belirleyici olması sebebiyle (Maßgeblichkeitsprinzip) ticari bilânço hükümleri konusunda da içtihat koyan Alman Federal Vergi Mahkemesi'nin (Bundesfinanzhof) ifadesiyle 'işletmenin kendisine karşı ekonomik yükümlülükleri', yani işletme içi yükümlülükler için karşılık ayrılamamaktadır.²⁹

²³ **Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, Der Konzern, Yıl 2003, Sayı 11, s. 746-754, s. 747.

²⁴ UMS 37. 70-83.

²⁵ **Moxter Adolf**, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, Betriebs-Berater (BB), 1999, s. 519-525, s. 519 vd.

²⁶ UMS 37.72

²⁷ **Hommel Michael / Schmidt Reinhard H. / Wüsteman Jens**, Adolf Moxter und die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung – Kontinuität und Zukunft eines Forschungsleitbildes, Wirtschafts-prüfung (WPg), Yıl 57, Sonderheft 2004, s. 84-98, s. 91 vd.

²⁸ **Böcking Hans-Joachim**, Verbindlichkeitsbilanzierung, Wiesbaden 1994, s. 103-109; **Moxter Adolf**, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, s. 113-115.

²⁹ **BFH**, 19.1.1972 – 114/65, BFHE 104, s. 422.

İşletme içi yükümlülükler için karşılık ayırmak, Alman Ticaret Hukuku'nda sadece kanunda açıkça belirtilmiş bazı gider türleri için öngörülmüştür. Bunlar, geçmiş çalışma yılında yapılması gerekirken yapılmamış, ama yeni çalışma yılının ilk üç ayı içerisinde yapılacak olan 'bakım ve onarım faaliyetleri' giderleri ile, yine aynı şekilde yeni çalışma yılının tamamı içerisinde yapılacak olan 'maden üzerindeki örtü tabakasının alınması' giderleridir.³⁰ Bu giderler için karşılık ayırmanın emredilmesi suretiyle pasifleştirmede üçüncü şahıslara karşı borç ilkesinden istisna yapılmasının gerekçesi, bilançonun aktif tarafındaki ilgili varlıklarda sonradan iptal edilmesi gerekecek olan değer düşüklülüklerinin önüne geçmek ve böylece bilanço düzenlemede kolaylık sağlamaktır.³¹

Bunların yanında Alman Ticaret Kanunu, geçmiş çalışma yılında yapılması gerekirken yapılmamış, ama yeni çalışma yılı içinde gerçekleştirilecek olan 'bakım ve onarım faaliyetlerine' ait giderler ile özellikleri itibariyle tam olarak tarif ve tahdit edilebilen, bilançosu çıkarılan çalışma yılına veya daha önceki bir yıla isnat edilmesi gereken, bilanço günü itibariyle muhtemel veya kesin, ancak tutar veya gerçekleşme tarihi itibarıyla belirsiz olan giderler için karşılık ayrılabilir hükmüyle³² tacire seçimlik bir hak tanımak-

tadır. Ancak bu gider karşılıkları, Alman Bilânço Hukuku'nun karşılık kavramının 'üçüncü şahıslara borç ilkesi'ni ortadan kaldırmamakta, aksine (yabancı bir unsur olarak) karşılık kavramının dışında yer almaktadırlar. Alman Ticaret Kanunu bu gider karşılıklarının pasifleştirilmesine izin vererek bir yandan dönemsellik ve (daha da önemlisi) ihtiyatlılık ilkesinin uygulama alanını genişletirken, diğer yandan pasifleştirme seçimlik hakkını kanunda yazılı bu tanım ve kıstaslar ile sınırlayarak pasifleştirmeyi bu ölçüde nesnelleştirmiş olmaktadır.³³ Söz konusu karşılık ayırma seçimlik hakları UMS 37'ye aykırıdır ve vergiye tabi kârın tespitinde Alman Vergi Hukuku tarafından da dikkate alınmamaktadır.

Karşılık ayırmada 'üçüncü şahıslara karşı borç' prensibi Türk Bilânço Hukuku'nda da geçerlidir. Halen yürürlükte olan TTK bütün tacirler için geçerli olmak üzere, 'bilançonun... pasif tablosunda; borçlar gösterilir'³⁴ hükmüne yer vermektedir. Bu kanun, borçlar kanunu ile beraber medeni kanunun ayrılmaz bir parçasını oluşturduğundan³⁵ buradaki borç ifadesi hukuksal anlamda borç kavramını kastetmekte ve üçüncü şahıslara karşı bir yükümlülük içermektedir. TTK aynı zamanda, 'bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile' pasifleştirilir³⁶ diyerek, karşılıkları da (UFRS'nda olduğu gibi) borçların

³⁰ „Ferner sind Rückstellungen zu bilden für ... im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden“. § 249 Abs. 2 HGB.

³¹ **Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, 3. Baskı, Tübingen 1993, s. 73 vd. ve orada belirtilen yüksek mahkeme kararları.

³² „Rückstellungen dürfen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung auch gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der [ersten drei Monate] innerhalb des [folgenden] Geschäftsjahrs nachgeholt wird.“ § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB.

„Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.“ § 249 Abs. 2 HGB.

³³ **Baetge Jörg / Kirsch Hans-Jürgen / Thiele Stefan**, Bilanzen, 5. Baskı, Düsseldorf 2001, s. 368-374.

³⁴ Md. 74 f. 1 TTK.

³⁵ Md. 1 TTK ve Md. 544 BK; dazu **Eren Fikret**, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul 2001, s. 11 vd.; **Reisoğlu Safa**, Borçlar Kanunu, Genel Hükümler, İstanbul 2000, s. 36 vd.

³⁶ Md. 75 f. 3 TTK

altına koymaktadır. Ayrıca, TTK'nun borç ve karşılık kavramlarını somutlaştırıldığı 465. maddesinde verilen örnekler de üçüncü şahıslara karşı borçlardan oluşmaktadır.³⁷ Vergi Usul Kanunu da getirdiği karşılık tanımında, karşılık ayrılacak giderlerin 'teşebbüs için bir borç mahiyetini' taşıması gerektiğini hüküm altına alarak, işletme açısından üçüncü şahıslara karşı yükümlülük teşkil etmeyen giderler için karşılık ayrılmayacağını öngörmüş olmaktadır.³⁸

Ancak, TTK'nun lafzının karşılıkları üçüncü şahıslara olan borçlar ile sınırlandırmasına rağmen, literatürde bu sınırlamanın gözardı edilerek üçüncü şahıslara karşı borç teşkil eden gerçek karşılıkların yanında (örneğin müşterilere verilen garantiler, personelin tekaüdiyeleri ve kıdem tazminatları, hukuki ihtilaflar, vadeli borsa muamelelerinden doğan zararlar), Alman Literatürü'nde gerçek olmayan karşılıklar (unechte Rückstellungen) adı verilen aktif düzenleyici pasif kalemlerin de bu kavrama dahil edildiği görülmektedir.³⁹ Amortisman karşılıkları, şüpheli alacak karşılıkları gibi aktiflerin değerlerini

düzeltilici pasif kalemler⁴⁰ ile sabit kıymetlerin yenilenmesi için ayrılan tutarlar bu tür gerçek olmayan karşılıklardır.⁴¹ Bunlar üçüncü şahıslara karşı borç teşkil etmezler ve mahiyet itibarıyla bilanço hukuku anlamındaki ve UMS 37 anlamındaki karşılıklardan ayrı tutulmaları gerekir. Dahili sigorta riskleri ve birden fazla hesap dönemlerine dağıtılacak masraflar için ayrılan karşılıklar da gerçek olmayan karşılıklardır⁴². Dinamik bilançonun bu tipik pasif kalemlerini⁴³ kar dağıtımını esas alan bilanço kavramının ihtiyaçlarına yetecek ölçüde nesnel kriterlere bağlamak mümkün değildir; kaldı ki bunlar iktisadi anlamda bir yükümlülük dahi teşkil etmeyebilirler.

Sermaye Piyasası Hukuku'nda karşılıklar, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI, No 1) ile 'şarta bağlı olaylar' kavramı altında düzenlenmişlerdir.⁴⁴ Bu kavramın Türk Bilanço Hukuku'na 'İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Kurulu'nun (İDİTYDK) 'Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri' isimli düzenleme-

37 'Kefaletten ve garanti taahhütlerinden doğan mükellefiyetler ve üçüncü şahıs lehine tesis olunan rehinler, bilançoda veya ilavesinde birer kalem olarak ayrı ayrı gösterilir.' Md. 465 f. 1 TTK.

'Bunlardan veya ileride yerine getirilecek teslim veya teslim mükellefiyetlerinden veyahut bunlara benzer taahhütlerden doması muhtemel zararlara karşılık olmak üzere bilançoya yedek akçe konur.' Md. 465 f. 2 TTK.

38 Md. 288 VUK; **Arıkan Vural**, Türk Vergi Hukukunda Karşılıklar, Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri 22, İstanbul 1982, s. 185-199, s. 186 vd.

39 **Hiçşaşmaz, Mazhar**, Konusu Kalmayan Karşılıkların Muhasebe Tekniği Bakımından Tabi Tutulacağı İşlemler ile İlgili Etüd, İşbankasına Verilen Mütalaa (Rapor), **Tekinalp Ünal**, Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, 2. Baskı, İstanbul 1979, s. 252.

40 **Kaval Hasan**, Karşılıklarla İlgili Mevzuat ve Standart Genel Hesap Planı'nda Karşılıkların Düzenlenmesi, Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Yıl 1, Sayı 2, Ocak 1990, s. 15-22, s. 16 vd.

41 Gerçek ve gerçek olmayan karşılık ayırımı için bkz. **Arıkan Vural**, Türk Vergi Hukukunda Karşılıklar, Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri 22, İstanbul 1982, s. 185-199, s. 185 vd. ve s. 191 vd.

42 **Hiçşaşmaz Mazhar**, Konusu Kalmayan Karşılıkların Muhasebe Tekniği bakımından Tabi Tutulacağı İşlemlerle İlgili Etüd, İşbankasına Verilen Mütalaa (Rapor), s. 2 vd., **Tekinalp Ünal**, Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, 2. Baskı, İstanbul 1979, s. 252; **Doğanay İsmail**, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt 1, 2. Baskı, Ankara 1981, s. 1046 vd.; **Çevik Orhan Nuri**, Anonim Şirketler, 2. Baskı, Ankara 1979, s. 1230; **Tekinalp Ünal**, Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, s. 252 vd.

43 **Moxter Adolf**, Bilanzlehre, Bd. I, Einführung in die Bilanztheorie, 3. Baskı, Wiesbaden 1984, s. 37.

44 **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ**, Seri XI, No 1, RG, 29.01.1989, Sayı 20064, Md. 41.

siyle girdiğini tespit etmek mümkündür.⁴⁵ Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması için esaslar tespit etmek amacıyla yapılan ve 1970 yılında yayınlanan bu çalışma Amerikan Muhasebe Teorisi ve Uygulamaları'nı esas almaktadır.⁴⁶ Bu düzenlemede İDTYDK, Amerikan Muhasebe Geleneği'nde olduğu gibi, şarta bağlı olaylar kapsamında düzenlediği karşılıkları borçların özel bir türü olarak görmekte⁴⁷ ve üçüncü şahıslara karşı borçlar olarak kavramaktadır⁴⁸.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) da XI seri nolu tebliğinde şarta bağlı olayları aynı şekilde işletme dışı ilişkiler ile örneklendirdiği ve böylelikle üçüncü şahıslara karşı borç ilkesini benimsediği görülmektedir.⁴⁹ Ancak SPK'nun bu tebliğinde emredilen ayrıntılı bilânço örneğinde⁵⁰ ve bilânçolara ilişkin açıklamalarda⁵¹, 'diğer borç ve gider karşılıkları' adlı bir bilânço kalemi öngörülmektedir. Ama buradaki 'gider karşılıkları' kavramına tanımsal hiçbir sınırlama getirilmemektedir. Bu nedenle, XI nolu tebliğin karşılıklar ile ilgili düzenlemesinde, muhasebe

politikalarının istismar amaçlı kullanılmasını önlemek için getirilmek istenen takdir sınırlamasını sağlamak mümkün olamayabilecektir. SPK bu bilânço kalemi ile işletme içi yükümlülükleri pasifleştirmeye dolaylı olarak izin vererek sadece UMS 37'nin 'Üçüncü Şahıslara Karşı Borç Prensibi' ile çelişmekle kalmayıp, aynı zamanda halen geçerli olan TTK'na da ters bir düzenleme yapmış bulunmaktadır.

3.2. Yükümlülüğün Hukuki veya Fiili Olması

Kavramsal çerçevede⁵² ve UMS 1.20'de yer alan özün önceliği ilkesi UFRS'nın temel kavramlarından birtanesidir. Bu kavram, esasen bilânçonun iktisadi amacından türemektedir: Eğer bilânçonun amacı bir işletmenin iktisadi ve mali durumunu gerçeğe uygun olarak ortaya koymak ise, o zaman işletmenin mevcut iktisadi yükümlülüklerinin tamamının, eksiksiz olarak bilânçoda yer alması gereklidir. Dolayısıyla, özün önceliği ilkesinin bir sonucu olarak, bir iktisadi yükümlülüğün mevcudiyeti, pasifleştirmenin temel kriterini teşkil etmektedir.⁵³ Buna göre,

45 İDTYDK, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, T.C. Devlet Planlama Teşkilatı (Editör), İstanbul 1970, 3. Kitap, s. 116 ve s. 132.

46 Koç-Yalkın Yüksel, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara 1975, s. 53; Koç-Yalkın Yüksel, Genel Muhasebe, 9. Baskı, Ankara 1995, s. 12.

47 İDTYDK, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 3. Kitap, s. 116 ve s. 132.

48 İDTYDK, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 3. Kitap, s. 116 vd. ve s. 125.

49 'Şarta bağlı olaylar genellikle aşağıdaki durumlar nedeniyle ortaya çıkmaktadırlar: a) Devam etmekte olan davalar, b) İşletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler, c) İşletme lehinde ya da aleyhinde olan tazminat talepleri, d) Verilen teminat mektupları ve kefaletler, e) Varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi, f) Benzeri olaylar.' **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ**, Seri XI, No 1, Ek (2) Şarta bağlı olaylara ilişkin açıklama; **Kaval Hasan**, Karşılıklarla İlgili Mevzuat ve Standart Genel Hesap Planı'nda Karşılıkların Düzenlenmesi, Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Yıl 1, Sayı 2, Ocak 1990, s. 19. Ayrıca bkz. İDTYDK, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 3. Kitap, s. 116 vd.

50 **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Ek: 4**, Kanuna Tabi Ortaklıklarca (Aracı Kurumlar Dahil) Düzenlenecek Ayrıntılı Bilânço, (No 17 sayılı Tebliğ ile değiştirilen Sekil), SerPT, **Çevik Orhan Nuri**, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Ankara 2001, s. 943.

51 **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Ek: 3**, Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar, Birinci Bölüm: Bilânço Kalemlerine İlişkin Açıklama, „Diğer Borç ve Gider Karşılıkları“, SerPT, **Çevik Orhan Nuri**, Sermaye Piyasası Mevzuatı, s. 931.

52 IAS-Framework, 35.

53 **Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, s. 68; **Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 747.

eğer bir iktisadi yükümlülük geçmişte meydana gelmiş bir borçlandırıcı olayın (obligating event) sonucu olarak doğmuş ise ve yükümlülüğün yerine getirilmesi hususunda işletmenin başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmuyorsa⁵⁴, o zaman prensip olarak o yükümlülük için karşılık ayırmak gerekmektedir. Yani, bir iktisadi yükümlülüğün mevcudiyeti karşılık ayırmak için gereklidir ve aynı zamanda prensip olarak yeterlidir. Ancak diğer taraftan, raporlanan bilgilerin güvenilirliği ilkesi (reliability) pasifleştirmeyi kontrol edilebilir kriterlere bağlayarak nesnelştirmeyi gerektirmektedir. Bilânço hukukunun özün önceliği ve nesnellik ilkeleri arasındaki bu gerilime UMS 37 şöyle bir çözüm üretmektedir: Eğer iktisadi yükümlülük aynı zamanda bir hukuki yükümlülük (legal obligation) teşkil ediyor ise, o zaman gerekli nesnellik, pasifleştirmenin, işletmenin bu yükümlülüğü yerine getirmeye hukuki yollarla zorlanabiliyor olması şartına bağlanmasıyla sağlanmaktadır. Tabii ki özün önceliği ilkesi, karşılık ayırabilmek için her zaman hukuki bir yükümlülüğün varlığını gerektirmemektedir; fiili bir yükümlülüğün (constructive obligation) bulunması da yeterli olabilmektedir. Fiili yükümlülükler için karşılık ayırabilmenin gerekli şartı ise, geçmişteki olayın (ki bu işletmenin bir tasarrufundan ibaret de olabilir) üçüncü kişiler nezdinde, işletmenin bu yükümlülüğü yerine getireceği hususunda geçerli bir beklenti yaratmış olmasıdır. Pasifleştirme için şart koşulan bu üçüncü kişiler nezdindeki beklenti iktisadi yükümlülüğü nesnelleştirmekte (UMS-37.20), yani fiili yükümlülük adı

altında mevcut olmayan birtakım meblağların pasifleştirilmesi istismasının önüne geçmektedir.⁵⁵

Bilânçonun iktisadi amacının, dolayısıyla özün önceliği ilkesinin diğer bir sonucu da iktisadi yükümlülük teşkil etmeyen hukuki yükümlülüklerin pasifleştirilemeyeceğidir. Nitekim kavramsal çerçeveye göre, eğer ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması bekleniyorsa, bilânçoya alınabilecek bir borç söz konusu olabilmektedir.⁵⁶ Bu kural, karşılık ayırmanın yükümlülük ile ilgili olarak ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması kıstasında daha da pekişmektedir.

Özün önceliği ilkesi Alman Bilânço Hukuku'nun da temel prensiplerinden biridir ve 'iktisadi yaklaşım prensibi' (Prinzip wirtschaftlicher Betrachtungsweise) olarak nitelendirilmektedir. Pasifleştirmede iktisadi yaklaşım prensibine ilişkin Alman Federal Vergi Mahkemesi'nin içtihatları şu şekilde özetlenebilir⁵⁷. Bir iktisadi yükümlülüğün bir borç (dolayısıyla karşılık) olarak bilânçoya alınabilmesi için bir hukuki yükümlülüğün varlığı ne gereklidir, ne de yeterlidir: Gerekli değildir, çünkü (hukuken var olmadan) sadece fiilen var olan yükümlülükler de bilânço hukuku açısından yükümlülük sayılabilirler⁵⁸, yeterli değildir, çünkü iktisadi açıdan yükümlülük arz etmeyen hukuki yükümlülükler pasifleştirilemezler⁵⁹.

Örneğin bir perakendeci, memnun kalmayan

⁵⁴ UMS 37.17.

⁵⁵ **Moxter Adolf**, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 519.

⁵⁶ IASB Framework, 49 b.

⁵⁷ **Moxter Adolf**, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltrückstellungen, **Moxter Adolf** (Hrsg.), Rechnungslegung, Festschrift für Karl-Heinz Foster, Düsseldorf 1992, s. 427-437, s. 429 vd.

⁵⁸ **BFH**, 20.11.1962 – I 242/61 U, BFHE 76, s. 307; **BFH**, 24.7.1964 – VI 289/63 U, BFHE 80, s. 220; **BGH**, 28.1.1991 – II ZR 20/90, BB 1991, s. 507.

⁵⁹ **BFH**, 27.3.1996 – I R 3/95, BFHE 180, s. 155; **BFH**, 22.11.1988 – VIII R 62/85, BFHE 155, s. 322.

müşterilerinden satın aldıkları malları iade alma politikası izliyor ve bu politika piyasada biliniyor ise, bu perakendeci için sattığı malları geri almak, hukuken olmasa dahi, iktisaden bir zorunluluktur ve bilânço hukuku açısından da bir yükümlülük teşkil etmektedir.⁶⁰ Aynı şekilde petrol endüstrisinde faaliyet gösteren bir şirket, yayımladığı çevre politikası gereği, kirlettiği bütün toprakları tekrar temizleme yükümlülüğü altına girmiş ise ve daha önceki uygulamaları şirketin bu yükümlülüğünü yerine getirdiğini gösteriyor ise, kirletilen toprakların temizlenmesi şirket açısından hukuki bir zorunluluk olmasa dahi fiilen (iktisaden) bir yükümlülük teşkil etmektedir.⁶¹ UMS 37’de verilen bu iki örnekte de üçüncü kişiler nezdinde işletmelerin yükümlülüklerini yerine getireceklerine dair geçerli bir beklenti oluşmuştur. İşletmelerin burada, iktisadi birtakım dezavantajları göze almadan bu yükümlülükleri yerine getirmemek gibi bir seçenekleri yoktur ve dolayısıyla üçüncü şahıslara karşı iktisadi bir yükümlülük mevcuttur. Aynı şekilde Alman Ticaret Hukuku’nda da bir ahlaki yükümlülüğün varlığı⁶², dolayısıyla ‘tacirin ticari mülahazalarla yerine getirmek durumunda olduğu bir yükümlülüğün’ varlığı⁶³, pasifleştirme için prensip olarak yeterlidir. Örneğin Alman Federal Vergi Mahkemesi, ‘noel ikramiyelerinin iş hukuku açısından ödeme yükümlülüğü olsun veya olmasın’ esas itibarıyla pasifleştirilmesine hüküm vermiştir⁶⁴. Tabii nesnellik ilkesi gereği bu tür olaylarda yükümlülüğü yerine getirme zorunluluğunun fiilen var olduğunun

objektif olarak ispatlanabilir olması, dolayısıyla iktisadi yükümlülüğün mevcudiyetinin hemen hemen kesin olarak sabit olması gerekmektedir.⁶⁵

Hukuki olarak var olan bir yükümlülüğün iktisadi olarak var olmadığı durumlara örnek ise, yine Alman İçtihadı’ndan verilebilir: Bir perakendeci müşterilerine, mal alırken para olarak kullanılmak veya para ile değiştirilebilmek üzere ‘alacak sikkeleri’ (Gutmünzen) satmıştır. Bu sikkelerin, üzerlerinde yazılı olan değerden istenilen sayıda ve zaman sınırlaması olmadan kullanılabilmesi öngörülmüştür. Ancak geri dönmeyen sikkelerin tutarı, perakendecinin bilânçosunda zamanla devamlı olarak artmış ve konu vergi dairesince mahkemeye aksettirilmiştir. Yüksek Mahkeme, eğer tacirin bilânçosunda yer alan borçların alacaklılar tarafından talep edilmeleri kesine yakın bir olasılıkla beklenmiyor ise, ve bu nedenle – mevcut – hukuki yükümlülükler iktisadi açıdan hiçbir önem ifade etmiyorlarsa, bu yükümlülükler için bilânçoaya alma yasağı doğar; aksi takdirde tacir için ekonomik yükümlülük teşkil eden borç mevcudu bilânçoda yanlış gösterilmiş olur, şeklinde hüküm vermiştir. Davada, yerine getirilmesi gerekmeyen borçların ihtiyatlılık prensibi de gözetilerek tahminine ve bilânçodaki borç kaleminin buna göre düzeltilmesine karar verilmiştir.⁶⁶

İktisadi yaklaşım, yukarıda da ifade edildiği gibi bilânço hukukunun tabiatında vardır. TTK’na göre bilânço, ‘ilgililerin; işletmenin iktisadi ve

⁶⁰ UMS 37, Ek C, Örnek 4.

⁶¹ UMS 37, Ek C, Örnek 2B.

⁶² **BFH**, 20.11.1962 – I 242/61 U, BFHE 76, s. 307.

⁶³ **BFH**, 29.5.1956 – I 224/55 U, BFHE 63, s. 40; **BGH**, 28.1.1991 – II ZR 20/90, BB 1991, s. 507.

⁶⁴ **BFH**, 24.7.1964 – VI 289/63 U, BFHE 80, s. 220.

⁶⁵ **Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, s. 68.

⁶⁶ **BFH**, 22.11.1988 – VIII R 62/85, BFHE 155, s. 322. Konuyla ilgili başka örnekler için bkz. **Moxter Adolf**, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, Betriebs-Berater (BB), Sayı 48, Yıl 1998 (26.11.1998), s. 2464-2467, s. 2467 vd.

malî durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için⁶⁷ düzenlenmektedir. Eğer amaç işletmenin iktisadi ve mali durumunu ifade etmek ve dağıtılabilecek bir kâr belirlemek ise, ekonomik yaklaşım bir zorunluluktur.⁶⁸ Çünkü kâr, iktisadi bir kavramdır ve yine iktisadi bir kavram olan malvarlığındaki artışı ifade etmektedir. Nitekim TTK'na ve VUK'na göre bilanço konusu „mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade ederler“⁶⁹. Bilanço düzenlerken, dolayısıyla karşılık ayırırken hukuki şekillere bağlı kalmak bu büyüklükleri manipüle edeceğinden, bilanço kavramının iktisadi niteliğine aykırı olacaktır. VUK da iktisadi yaklaşımı (özün önceliği ilkesini) „vergilendirmede ... muamelelerin gerçek mahiyeti esastır“ diyerek açık bir madde ile hüküm altına almıştır.⁷⁰ İktisadi yaklaşım, Sermaye Piyasası Hukuku'nda özün önceliği kavramı olarak yer bulmaktadır⁷¹.

3.3. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkacak Olması

Bir iktisadi yükümlülüğün UMS 37'ye göre karşılık olarak bilançoya alınabilmesi için, diğer şartların yanında, tacirin yükümlülüğü gerçek-

ten yerine getirmek zorunda kalması olasılığının bir minimum seviyeyi aşmış olması da gerekmektedir. İki aşamalı olan bu minimum olasılık kıstasının ilk aşaması gereği, yükümlülüğün bilanço tarihi itibarıyla mevcut olması gerekmektedir. Standart, eğer yükümlülüğün bilanço tarihi itibarıyla mevcut olup olmadığı belli değilse, eldeki bütün kanıtların (available evidence) dikkate alınarak bir olasılık hesabı yapılmasını öngörmektedir. Buna göre, eğer eldeki kanıtlar bir yükümlülüğün varlığı ihtimalinin böyle bir yükümlülüğün yokluğu ihtimalinden daha yüksek⁷², yani %50'nin üzerinde (\approx %51)⁷³ olduğu sonucuna götürüyorlarsa, bilanço günü itibarıyla bir yükümlülük mevcuttur. Bu ihtimal hesabında, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan kanıtların da dikkate alınması ve uzman görüşlerine de başvurulması gerekmektedir⁷⁴.

Minimum olasılık kıstasının ikinci aşamasında, iktisadi yükümlülüğün bilanço günü itibarıyla %51'lik mevcut olma olasılığına ek olarak, bu yükümlülüğün gelecekte ifası için gereken ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimalinin, böyle bir çıkışın gerçekleşme ihtimalinden daha yüksek olması, yani bu kaynak çıkışının muhtemel olması da gerek-

⁶⁷ Md. 75 f. 2 TTK.

⁶⁸ Moxter Adolf, Bilanzrechtsprechung, s. 68.

⁶⁹ TTK. m. 73 f. 2; VUK m. 186 f. 3. Alman Ticaret Hukuku'nun TTK'nu ile yaşıt olan ve kapsam itibarıyla de daha geniş olmayan eski metinlerinde de ekonomik yaklaşım bütün tacirler için geçerli olan ve içerik olarak TTK düzenlemeleri ile denk olan envanter ve bilanço hükümlerine dayandırılmıştır. Bkz. Mellerowicz, Konrad, Aktiengesetz, Großkommentar, Berlin 1970, Bd. II, § 149, Anm. 39; Kropf Bruno, Aktiengesetz, Bd. III, München 1973, § 149, Nr. 52 vd.

⁷⁰ Öncel Mualla / Kumrulu Ahmet/ Çağan Nami, Vergi Hukuku, 12. Baskı, Ankara 2005, s. 25 vd.; Akkaya Mustafa, Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen für das Steuerrecht. Grenzen der Umdeutung von Verträgen für steuerliche Zwecke, Ankara 1998, s. 220-223.

⁷¹ Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Seri XI, No 1, RG, 29.01.1989, Sayı 20064, Md. 14; Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri XI, No 25, RG, 15.11.2003, Sayı 25290, Md. 23; Başaran Funda, Alman ve Türk Vergi Bilançosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, İstanbul 1999, s. 172.

⁷² '...taking account of all available evidence, it is more likely than not that a present obligation exist...' UMS 37.15.

⁷³ Haaker, Andreas: Das Wahrscheinlichkeitsproblem bei der Rückstellungsbilanzierung nach UMS 37 und IFRS 3, Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Yıl 1, Sayı 2005, s. 8-15, s. 9 vd.

⁷⁴ UMS 37.16.

tedir⁷⁵. Bu da aynı şekilde, yaklaşık %51'lik bir olasılık anlamına gelmektedir. Eğer aksine, mevcut yükümlülüğün olmama ihtimali olma ihtimalini aşıyorsa (%50'nin üzerinde ise), yani yükümlülüğün varlığı muhtemel değil ise, ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin uzak bir ihtimal olmaması şartıyla, ilgili hususun şarta bağlı yükümlülük olarak mali tablo dipnotlarında açıklanması gereği vardır.⁷⁶

Gelecekte ortaya çıkması beklenen bir iktisadi yükümlülüğün karşılık olarak bilânçoya alınabilmesi için bu yükümlülüğün mevcut olması, ve mevcut bu yükümlülüğün ifasının talep edilmesi olasılıklarının her birinin %50'nin üzerinde olması şartları, özellikle Almanca Literatür'de yoğun bir şekilde eleştirilmektedir. Eleştiriler öncelikle UMS 37'nin UFRS'nin birincil amacı olan 'bilgilendirme' ile çeliştiği noktasında odaklanmaktadır: Eğer bilânçonun birincil amacı bilgilendirme, yani bilânço aracılığı ile işletmenin efektif değerini mümkün mertebe yakalamak ise, o zaman ideal olan, gelecekte işletmeden çıkması beklenen kaynak çıkışlarının tamamının (beklenen değerleri ile) bilânçoya alınmasıdır. Ancak bu açıdan %51'lik bir minimum olasılık şartı aşırı yüksek bir sınırdır. Örneğin, işletmeden kaynak çıkışı olasılığı %50'nin üzerinde değil de altında, meselâ %40 ise, o zaman da kaynak çıkışının beklenen değeri mali tablo okuyucuları açısından önemli düzeydedir. Hatta %3'lük bir ihtimal dahi, eğer beklenen kaynak çıkışı yüklü bir tutar ise bu kaynak çıkışının bek-

lenen değeri de yüksek olacağından, karar verme açısından önemli olabilecektir.⁷⁷

Bu bakımdan, gelecekte işletmeden çıkması beklenen ekonomik kaynakların mümkün olduğunca tamamının bilânço kapsamına alınması gerekmektedir. Bunlar bilânço dışında kaldığı ölçüde bilânçonun bilgi değeri azalmakta, hatta eksik bilgi nedeniyle bu değer negatif dahi olabilmektedir. Bilânço dışında kalan bu tutarları şarta bağlı bir borç olarak açıklamak da bunları bilânçoya almamaktan kaynaklanan bilgilendirme eksikliğini gidermeyecektir. Çünkü dipnotlarda veya eklerde verilen bilgilerin faydası, bilânçoda verilen bilgilerin faydasından daha azdır. Bu nedenlerle, karşılık ayırma şartı olarak getirilen bu %50'lik minimum olasılık tamamen keyfice çizilmiş bir sınırdır. Ayrıca, bir işletmenin karşı karşıya kalabileceği risklerin genelde birbirlerine hiç benzememeleri ve çok çeşitlilik arz etmeleri sebebiyle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığının yeterli ölçüde keskin çizgiler ile belirlenmesi sadece çok ender durumlarda mümkün olabilecektir. Bu bakımdan %50'lik minimum olasılık sınırı bilânço politikası yapmaya ve istismara açıkça davetiye çıkarmaktadır.⁷⁸

Belirtildiği üzere, gelecekteki kaynak çıkışlarının tamamının beklenen değerleri ile bilânçoda yer almaları, bilânçonun bilgilendirme fonksiyonu açısından gereklidir. Ancak diğer taraftan da, sadece nesnel, yani doğruluğu sınanabilir

⁷⁵ ...an outflow of resources or other event is regarded as probable if the event is more likely than not to occur, ie the probability that the event will occur is greater than the probability that it will not'. UMS 37.23.

⁷⁶ UMS 37.16 (b); UMS 37.23.

⁷⁷ **Haaker Andreas**, Das Wahrscheinlichkeitsproblem bei der Rückstellungsbilanzierung nach UMS 37 und IFRS 3, Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Yıl 1, Sayı 2005, s. 8-15, s. 10; **Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 748.

⁷⁸ **Kühne Mareike / Nerlich Christoph**, Vorschläge für eine geänderte Rückstellungsbilanzierung nach IAS 37: Darstellung und kritische Würdigung, Betriebs-Berater (BB), 60. Jg., 22. August 2005, s. 1839-1844, s. 1841 vd.; **Wüsteman Jens**, Bilanzierung case by case, Lösungen nach HGB und IAS/IFRS, Heidelberg 2004, s. 107; **Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 748.

bilgilerin bir bilgi değeri vardır. Bu nedenle, karşılıkların mali tablolara alınmasında bir minimum nesnellik düzeyinin sağlanması gerekmektedir. Bu bakımdan mali tablolara alınmada bir en az olasılık sınırının çizilmesini yerindedir. Ancak bu minimum olasılık sınırı %50 veya %20'lerde değil daha düşük olmalı, kaynak çıkışı olasılığının artık 'uzak bir ihtimal' veya 'ihtimal dışı' olarak nitelenebileceği olasılık seviyesine yakın bir yerden geçmelidir. Tabii gelecekteki kaynak çıkışı ihtimal dışı da olmamalıdır. Çünkü ihtimal dışı, yani bir ihtimal hesabına konu dahi olamayacak kaynak çıkışlarının pasifleştirilmesinin yeterli ölçüde nesnelleştirilmesi imkânı yoktur. Diğer taraftan, burada kastedilen nesnellik düzeyi (UMS 37'nin daha sonra incelenecek olan) 'yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmini' kıstası ile halihazırda yeterli ölçüde sağlanmaktadır. Çünkü olası olmayan yükümlülüklerin tutar itibarıyla güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmeleri normalde mümkün değildir.⁷⁹ Bu nedenle, ek olarak bir minimum olasılık kriterine ihtiyaç yoktur. Sonuç itibarıyla, finansal raporlamanın bilgilendirme amacı açısından her türlü kaynak çıkışı, eğer bu kaynak çıkışı olasılığı 'ihtimal dışı' değil ise, beklenen değer ile bilanço'ya yansıtılmalıdır. UMS 37'nin aradığı minimum olasılık kriteri ise nesnellik ilkesi açısından gerekli değildir, bilgilendirme amacı açısından ise sakıncalıdır.

Gelecekte ortaya çıkması beklenen bir iktisadi yükümlülüğün karşılık olarak bilanço'ya alınabilmesi için, tacirin yükümlülüğü gerçekten yerine getirmek zorunda kalması olasılığının bir minimum seviyenin üzerine çıkmış olması (Prinzip der objektivierten Mindestwahrscheinlichkeit)⁸⁰, Alman Hukuku'nda da karşılık ayırabilmenin kriterlerinden bir tanesini teşkil etmektedir. Ancak burada aranan minimum olasılık sınırı daha az zorlayıcıdır ve bu nedenle de pasifleştirilmesi gereken potansiyel kaynak çıkışları UMS 37'ye oranla daha fazladır.⁸¹ Bu açıdan, Alman Ticaret Hukuku'na göre karşılık ayırma kuralları, bilançonun bilgilendirme fonksiyonuna UMS 37'ye oranla daha uygun görünmektedir.

Alman Bilanço Hukuku'na göre karşılık ayırmak için, yükümlülük sebebiyle gelecekte ortaya çıkması beklenen giderlerin - Alman Yüksek Mahkemesi'nin ifadeleriyle - 'muhtemel' (wahrscheinlich) olması, yani 'yükümlülüğün var olduğuna veya tahakkuk edeceğine ve gelecekte talep edileceğine dair olan nedenlerin bunlara karşı olan nedenlerden daha fazla olması gerekmektedir'.⁸² Başka bir deyişle, gelecekteki bu giderlerin sadece ihtimal dahilinde olması karşılık ayırma için yeterli değildir; bilakis söz konusu bu giderlerin cidden bekleniyor olmaları gerekmektedir.⁸³ Tabii bu, Alman Bilan-

⁷⁹ Haaker Andreas, Das Wahrscheinlichkeitsproblem bei der Rückstellungsbilanzierung nach UMS 37 und IFRS 3, Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, s. 14 vd.

⁸⁰ Bkz. Moxter Adolf, Bilanzrechtsprechung, 5. Baskı, Tübingen 1999, s. 94 vd.

⁸¹ Bkz. Euler Roland / Engel-Ciric Dejan, Rückstellungskriterien im Vergleich – HGB versus IFRS, Wirtschaftsprüfung (WPg), Yıl 57, Sonderheft 2004, s. 139-154, s. 151.

⁸² "Das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit sowie die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen sind wahrscheinlich, wenn mehr Gründe für als gegen das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit und eine künftige Inanspruchnahme sprechen." BFH, 1.8.1984 – I R 88/80, BFHE 142, s. 226.

⁸³ Handelsrechtlich geboten ... sind Rückstellungen stets nur, "wenn mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist". "Rückstellungen ... setzen demnach in tatsächlicher Hinsicht voraus, daß die Verbindlichkeiten, die den Rückstellungen zugrunde liegen, mit einiger Wahrscheinlichkeit bestehen oder entstehen werden und der [Kaufmann] demgemäß ernsthaft damit rechnen muß, in Anspruch genommen zu werden. Hingegen reicht die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit zur gewinnmindernden Bildung einer Rückstellung ... nicht aus." BFH, 17.7.1980 – IV R 10/76, BFHE 133, s. 363; Euler Roland, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996, s. 164.

ço Hukuku'nun üst kuralı olan ihtiyatlılık ilkesinin çiğnendiği veya yok sayıldığı anlamını taşımamakta, sadece ihtiyatlılık ilkesinin de bir sınırının olduğuna işaret etmektedir. Bu sınır için belirleyici olan ise karşılığa konu yükümlülüklerin geçmiş dönemlerdeki seyirleri ve işletmenin bunlardan edindiği tecrübeleridir.⁸⁴ Karşılık ayırırken, ilgili giderlerin gelecekte ortaya çıkma olasılıklarının takdir ve değerlendirilmesi Alman İçtihadı'na göre nesnel verilerden oluşan bir zeminde yapılmak zorundadır. Tacirin 'subjektif beklentileri', eğer bu beklentiler 'ihtimamlı ve basiretli bir tacirin görüşü açısıyla bilanço gününde var olan ve en geç bilançonun düzenlendiği gün müşahade edilebilen objektif olgular temelinde' kuvvetlendirilemiyorlar ise belirleyici değildir.⁸⁵

Ancak Alman Federal Vergi Mahkemesi, yükümlülüğün var olduğuna veya tahakkuk edeceğine ve gelecekte talep edileceğine dair olan nedenlerin bunlara karşı olan nedenlerden daha fazla olması gerektiğine hükmederken, UMS 37'den farklı olarak %51'lik bir olasılık alt sınırını kastetmemektedir. Bunun bir nedeni, yukarıda da ifade edildiği gibi, meselâ sadece %40'lık bir yükümlülük ihtimalinin dikkate alınmamasının da ihtiyatlılık ilkesine aykırılık teşkil edeceğidir. Diğer bir nedeni ise, karşılık belirlemede bu tür olasılık hesaplarına dayalı karar vermelerin, az sayıda istisnalar hariç, hep havada kalmaya mahkûm olmalarıdır. Çünkü uygulamada, yükümlülüğün ortaya çıkma olasılığı-

nın %40 mı yoksa %60 mı olduğu konusunu tartışmak anlamsızdır; yapılacak tahminlerin hiçbir güvenilirliği yoktur ve bu tür bir kıstas, daha önce de ifade edildiği gibi, bilançoda istismara kapı açmaktadır. Bu nedenle Alman Bilanço Hukuku bir olasılık sınırı belirtmeyerek sadece ihtiyatlılık ilkesine uyulmasını öngörmektedir: Eğer ihtimamlı ve dürüst tacir, yükümlülüğün ortaya çıkmayacağına kayda değer bir ihtimal veremiyorsa, o zaman karşılık ayırmak durumundadır. Burada belirleyici olan, tacirin, yükümlülüğün ortaya çıkmayacağına dair iyi ve sağlam gerekçeler gösterebilmesi, yükümlülüğün ortaya çıkması ihtimalinin pek az olması, yükümlülüğün ciddi bir risk teşkil etmemesidir.⁸⁶

Yukarıda incelenen ve halen yürürlükte olan düzenlemesi ile UMS 37 bu tür olasılık tahminleri ile isabetli sonuçlara ulaşılabileceği konusunda, Alman Hukuku'nun aksine, aşırıya varan bir iyimserlik içinde görülmektedir. Meselâ 'yükümlülüğün güvenilebilir bir biçimde tahmini' konulu 25 nolu paragrafta, tahminlerden yararlanmanın mali tablo düzenlemenin temel bir unsuru olduğu ve tahminlerin kullanılmasının mali tabloların güvenilirliğini zayıflatmadığı ayrıca vurgulanmaktadır. Söz konusu paragrafta, bir işletmenin çok istisnai durumlar dışında, gelecekte ortaya çıkabilecek mümkün sonuçların bir spektrumunu belirleyebileceği ve bu şekilde, bir karşılığın mali tablolara alınabilmesi için yeterli ölçüde güvenilir bir tahmin yapabileceği sarihaten ifade edilmektedir.⁸⁷ UMS 37'ye göre, sa-

⁸⁴ „Dem Grundsatz der Vorsicht bei der Bewertung kann nur innerhalb bestimmter Grenzen, für die der tatsächliche Ablauf [der entsprechenden Leistungen in der Vergangenheit] und die damit gewonnene Erfahrung bedeutsam sind, Rechnung getragen werden.“ **BFH**, 18.10.1960 – I 198/60, BFHE 133, s. 363.

⁸⁵ „Diese Voraussetzung [der objektivierten Mindestwahrscheinlichkeit] ist nicht nach den subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen zu prüfen, sondern auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen“ **BFH**, 1.8.1984 – I R 88/80, BFHE 142, s. 226. Ayrıca bkz. **BFH**, 16.7.1969 – I R 81/66, BFHE 96, s. 510; **BFH**, 4.12.1980 – IV B 35/80, BFHE 132, s. 273; **Wüsteman Jens**, Bilanzierung case by case, Lösungen nach HGB und IAS/IFRS, Heidelberg 2004, s. 97.

⁸⁶ **Moxter Adolf**, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 520.

⁸⁷ UMS 37.25.

dece çok ender durumlarda böylesi güvenilir bir tahmini yapmak mümkün olamayabilecektir. Böyle bir durumda da mevcut olan bir yükümlülük bilânçoya alınmayarak şarta bağlı bir borç olarak açıklanacaktır.⁸⁸

Bu iyimserlik ve burada ortaya çıkan istismar alanını görmezden gelme, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (UMSK), pasifleştirilmesi zorunlu olan karşılıklar ile pasifleştirilmesi yasak olan ve sadece açıklama yapılması gereken şarta bağlı borçlar arasındaki sınırı kesin çizgilerle belirleme konusunu pek önemsememesinden kaynaklanıyor olsa gerektir. Çünkü, UFRS'nin birincil amacı tacirin bilgilendirme yükümlülüğününün konkretize edilmesidir ve burada bilânçonun bilgilendirme amacı açısından bir yükümlülük için karşılık ayırmak yerine bir dipnot veya açıklama ile bu yükümlülük hakkında bilgi vermenin yeterli olduğu mülahaza edilmiş olsa gerektir.⁸⁹ Yani dağıtılacak veya vergiye konu olacak kârı tespit bakımından çok önemli olan karşılık ayrılıp ayrılmayacağı sorusunu UMSK'nun bilgilendirme fonksiyonu açısından önemli görmediğini söylemek mümkündür.

Ancak daha önce de değinildiği gibi, bilgilendirme birincil amaçlı mali tablolarda da yükümlülüğün bilânçoda mı, yoksa dipnotlarda mı açıklandığı önemlidir ve karşılık ayırmanın nesnel kıstaslara bağlanması gereklidir. Nitekim UMS 37-Değişiklik Taslağı'nda, istismara açık

olan bu minimum olasılık kıstasının tamamen kaldırılması teklif edilmektedir.⁹⁰ Taslağa göre, karşılık ayırabilmek için yükümlülüğün kavramsal çerçevedeki finansal olmayan yükümlülük (non-financial liability) tanımına uyması ve güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi yeterlidir.⁹¹

3.4. Yükümlülüğün Güvenilir Bir Biçimde Tahmin Edilebilir Olması

Karşılıkların mali tablolara alınabilmesi için yerine getirilmesi gereken diğer bir kriter de 'yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir'⁹² olmasıdır. Değişiklik taslağında da bu kıstas esas itibariyle korunmaktadır. Ancak, 'yükümlülük tutarı güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir' ifadesi ile değil 'finansal olmayan yükümlülük güvenilir bir biçimde ölçülebilir'⁹³ ifadesi ile dile getirilmektedir. Cümledeki bu değişiklik, UMSK'nun, olasılık hesaplarına daha temkinli yaklaştığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Nitekim değişiklik taslağı, halen geçerli olan UMS 37.25'teki 'tahminlerden yararlanmanın mali tablo düzenlemenin başlıca bir unsuru olduğunu ve tahminlerin kullanılmasının mali tabloların güvenilirliğini zayıflatmadığı' ifadesini korurken, karşılık ayırmada minimum olasılık kıstasının kaldırılması ile uyumlu olarak, 'işletmenin çok istisnai durumlar dışında, gelecekte ortaya çıkabilecek mümkün sonuçların bir spektrumunu belirleyebileceği ve bu şekilde bir karşılığın mali tablolara alınabilmesi için yeterli ölçüde güvenilir bir tahmin ya-

⁸⁸ UMS 37.26.

⁸⁹ **Moxter Adolf**, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 521.

⁹⁰ **Exposure Draft** of Proposed Amendments to UMS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits, 23.

⁹¹ **Exposure Draft** of Proposed Amendments to UMS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits, 11.

⁹² 'A reliable estimate can be made of the amount of the obligation'. UMS 37, 14c.

⁹³ 'The non-financial liability can be measured reliably'. **Exposure Draft** of Proposed Amendments to UMS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits, 11 (b).

pabileceği' ifadesine yer vermeyerek, 'bir işletmenin çok istisnai durumlar dışında bir finansal olmayan borç için güvenilir bir değer belirleyebileceğini' ifade etmekte yetinmektedir.⁹⁴

Ancak, 'yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmini' veya 'güvenilir bir biçimde ölçülebilirliği' kriteri işletmelerin karşılık ayırma alanını daraltması bakımından yine de problemlidir. Problem, SPK'nın XI nolu tebliğinin Anglosakson kökenli 41. maddesinde de mevcut olan benzer kıstas ele alınarak da gösterilebilir. Söz konusu maddeye göre bir karşılık ayırabilmek için, 'şarta bağlı zararın makul bir şekilde ve makul bir oranda tahmin edilebilmesi' gerekmektedir. Ayrıca tebliğin 2 nolu ekinde, şarta bağlı olaylara ilişkin olarak ortaya çıkabilecek zarar tutarının makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilmesi aranmaktadır. Buradaki güvenilirlik ölçütünün asgari şartı gelecekteki kaynak çıkışının 'rakama dökülebilirliği' olsa gerektir, ki bu da yükümlülüğün en azından bir rakam aralığı olarak ifade edilebilmesi demektir. Tebliğin verdiği örnekte, işletme aleyhine bir dava açılmakta ve işletme yönetimi, makul tahminlere göre zararın 100 milyon ile 150 milyon arasında gerçekleşmesini beklemektedir. Tebliğe göre, bir rakam aralığı olarak ifade edilebilen bu tahmin yeterince gerçeğe yakın ve güvenilirdir. Bu nedenle 100 milyon lira-

lık bir karşılığın ayrılması ve kalan 50 milyon liralık riskin de dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.⁹⁵ Ancak rakama dökülebilirlik buna rağmen oldukça katı bir kriter olarak işletmelerin karşısına çıkabilecektir. Çünkü görülmekte olan davalar veya çevreye verilen zararlar gibi, karşılığa konu pek çok önemli riskin rakama dökülmesi veya bir rakam aralığı olarak ifade edilmesi gerçekte çok zordur ve bu nedenle bu kriter, bazı önemli riskler için karşılık ayırmanın önüne geçebilecektir. Örneğin, tebliğde değinilen olayda ortaya çıkabilecek dava zararının 100 milyon ile 500 milyon lira arasında gerçekleşmesinin beklendiği bir durumda bu zarar, işletme yönetiminin makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilemediğinden dolayı karşılık ayırlamayacaktır. Hatta 100 milyon liralık karşılık ayırıp, kalan 400 milyon liralık riski dipnotlarda veya eklerde göstermek dahi tatmin edici bir çözüm olmayacaktır. Her iki durumda da 'yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmini' kriteri sonucu, bilançoda olması gerektiğinden daha yüksek bir kâr hesaplanmış ve belki de dağıtılmış olacaktır.⁹⁶ Nitekim, Alman Bayer firmasının UFRS'na göre hazırladığı 2002 yılı konsolide mali tabloları bu soruna gerçek bir örnek teşkil etmektedir. Bu tabloların eklerinde belirtildiği üzere söz konusu firma önemli hukuki riskler ile karşı karşıya kalmış, ancak bu

⁹⁴ 'In many cases, the amount of a non-financial liability must be estimated. The use of estimates is an essential part of the financial statements and does not of itself undermine the reliability of the statements. Except in extremely rare cases, an entity will be able to determine a reliable measure of a liability.' **Exposure Draft** of Proposed Amendments to UMS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits, 27.

⁹⁵ **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ**, Seri XI, No 1, RG, 29.01.1989, Sayı 20064, Md. 41 ve EK: 2, Şarta Bağlı Olaylar (Borçlar-Zararlar-Karlar).

⁹⁶ Böyle bir karşılık değerlendirme kuralının çok ihtiyatsız bir düzenleme olduğu açıktır. Bkz. **Euler Roland**, Bilanzrechtstheorie und internationale Rechnungslegung, **Dieter Budde (Hrsg.)**, Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Duesseldorf 1997, s. 171-188, s. 185. Kaldı ki böyle bir örneğe göre ortaya çıkabilecek zararların alt sınırlarının sıfır olduğu durumlarda hiç karşılık ayırılmaması gerekmektedir. Bkz. **Kupsch Peter**, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen im amerikanischen Jahresabschluss – eine vergleichende Betrachtung aus deutscher Sicht, **Wolfgang Ballwieser (Hrsg.)**, US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 2000, s. 115-138, s. 128.

riskler için karşılık ayrılamamıştır.⁹⁷ Hatta bağımsız denetçiler, ‘yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmini’ kriterinin Bayer Firması’nın bilânçosunda yarattığı bu olumsuz sonucu denetim raporlarında şu şekilde vurgulamak zorunluluğunu hissetmişlerdir: „Görüşümüzü şartta bağlayıp sınırlandırmadan, Lipobay/Baycol ilacının piyasadan çekilmesi ile ilgili olarak [işletmeye karşı açılmış] ve mali tablo eklerinde ifade edilmiş olan davalara dikket çekeriz. Bu davalardan önemli tutarlarda sorumluluk riskleri doğabilecektir. Ancak, Amerika Birleşik Devletleri’nin kendine özgü yargılama sistemi nedeniyle, şu anda ne bu risklerin ölçülebilmesi, ne de bu risklerin mevcut sigorta kapsamını aşacağını söyleyebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle bir karşılık ayırma zorunluluğu [ve imkânı] oluşmamıştır.”⁹⁸

Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmini, Alman Bilânço Hukuku’nda da bir kriter olarak yer almaktadır. Ancak Alman Hukuku’nun istediği güvenilirlik düzeyi, UFRS’ye

göre çok daha düşüktür.⁹⁹ Çünkü, burada bilânçonun birincil amacı dağıtılabılır kârın tespitidir. Bu amaç bakımından esas olan, istismara kapalı ve işletmenin özüne dokunmayan, işletmenin içinin boşalmasına neden olmayacak ihtiyatlı bir kârın ortaya çıkarılmasıdır. Söz konusu amaçtan türeyen nesnellik ilkesinin gereği olarak Alman Hukuku’nda, karşılık ayrılacak giderlerin nesnel veriler ve müşahede edilebilen objektif olgular temelinde takdir ve tahmini öngörülmektedir¹⁰⁰. Bu takdir ve tahmin sonucu tespit edilen yükümlülük tutarı için, bu tutar UMS 37’nin istediği ölçüde güvenilir bir tahmin teşkil etmesi dahi, ihtiyatlılık ilkesinin bir sonucu olarak bir karşılık ayırma zorunluluğu mevcuttur. Çünkü, bilânçonun dağıtılacak kârın tespiti birincil amacı açısından kötü hesaplanmış bir karşılık, hiç karşılık ayrılmamasından daha uygundur. Esasen aynı sonuca UFRS-Sisteminin bilgilendirme birincil amacından da ulaşılabilmektedir. Şöyleki, yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde hesaplanmadığı durumlarda karşılık ayırmamak da karşılık ayırmak kadar yanlış bir bilgilendir-

⁹⁷ Bu hukuki riskler özellikle Lipobay/Baycol isimli kolesterin düşürücüsünün pazardan çekilmesi sonrası ABD’de açılan davalardan kaynaklanmış ve 2003 yılının şubat ayı ortası itibariyle, federal mahkemelerde ve eyalet mahkemelerinde firmaya karşı yaklaşık olarak 2.300 dava açılmıştır. Bu davalardan 160 kadarı bu ilaçlardan sağlığının zarar gördüğünü iddia eden, bu ilaçları daha önce kullandığı için tıbbi müşahede altına alınması gereken ve bu ilaçlara verdikleri paraları geri talep eden kesimler için eyalet, ABD veya dünya düzeyinde sınıf statüsü (class status) kazandırmak amacıyla açılmış toplu davalardır (class action). Bunların yanında cezai zararlar (punitiv damages) da talep edilmiştir. Hatta Firma 450 vaka da kendi isteğiyle uzlaşma yoluna gitmek zorunda kalmıştır. Mali tablolarda belirtildiğine göre eğer davacılar, firmanın mevcut savunma argümanlarına rağmen taleplerini önemli ölçüde kabul ettirebilirlerse, Bayer firmasının sigorta kapsamını aşan riskler ile karşı karşıya kalması mümkündür. Ancak buna rağmen, mevcut olan önemli ölçüdeki belirsizlikler nedeni ile, mali tabloların çıkarıldığı tarih itibariyle potansiyel sorumluluk risklerinin tutarları konusunda daha güvenilir tahminlerde bulunmak mümkün olmadığından, firma yetkilileri, davaların seyrine bağlı olarak karşılık ayırıp ayırmamak gereğini kontrol etmeye devam edeceklerini beyan etmekle yetinmişlerdir. Yani bu sorumluluk riskleri için bilânçoda karşılık ayırmak mümkün olmamıştır. Bkz. **Bayer Annual Report 2002**, s. 48.

⁹⁸ ‘Without qualifying our opinion we refer to the lawsuits associated with the withdrawal of the Lipobay/Baycol drug described in Annual Report. Those lawsuits may result in material liability risks. Due to the unique trial situation in the United States of America it is currently not possible to quantify the liability risks and to assess whether these risks exceed the existing insurance coverage. Hence, a provision did not have to be set up.’ **Bayer Annual Report 2002**, s. 3.

⁹⁹ **Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 748.

¹⁰⁰ “Diese Voraussetzung [der objektivierten Mindestwahrscheinlichkeit] ist nicht nach den subjektiven Erwartungen des Steuerpflichtigen zu prüfen, sondern auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender und spätestens bei Aufstellung der Bilanz erkennbarer Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen” **BFH**, 1.8.1984 – I R 88/80, BFHE 142, s. 226. Ayrıca bkz. **BFH**, 16.7.1969 – I R 81/66, BFHE 96, s. 510; **BFH**, 4.12.1980 – IV B 35/80, BFHE 132, s. 273.

meye götürebilecektir¹⁰¹. Bu nedenle, karşılık ayırmak suretiyle hiç değilse ihtiyatlı bir kâr tespit etmek daha mantıklı görünmektedir.

3.5. Geçmişteki Bir Olaydan Kaynaklanan Kaçınılmaz Bir Yükümlülük Olması

UMS 37'ye göre karşılık ayırmanın diğer bir kıstası da, karşılık ayrılacak mevcut hukuki veya fiili yükümlülüğün geçmiş olaylardan kaynaklanmasıdır. Karşılık ayırma anını, yani bir karşılığın düzenlenen bilânçoda mı pasifleştirileceğini, yoksa ancak müteakip bir dönemin bilânçosunda mı yer alabileceğini tayin eden bu kriter, tek başına çok belirsizdir. Çünkü mevcut yükümlülükler, pek çok şekillerde hem geçmişteki, hem de gelecekteki olaylar ile nedensellik ilişkisi içine sokulabilmektedir. Örneğin, Alman Hukuku'nda bir helikopterin her 5000 saatlik uçuş sonunda bir büyük bakımdan geçirilmesi zorunluluğu mevcuttur. Burada, sözkonusu büyük bakım yükümlülüğünü doğuran geçmişteki olay nedir sorusuna kesin bir yanıt vermek mümkün değildir: Eğer yükümlülük doğuran geçmişteki olay uçmak ise ve bu olay belirli bir zamanın geçmesi ile gerçekleşiyor ise, o zaman bu yükümlülük için dönemler itibariyle karşılık ayrılmalıdır. Ama geçmişteki olay eğer 5000 saatin dolması ise, bu durumda yükümlülük 5000 saatlik uçuştan sonra doğmaktadır ve ancak o dönem için karşılık ayrılabilir. Diğer taraftan bakım işleminin nedeni helikopteri tekrar uçabilir hale getirmekte de görülebilir. O zaman bakım masrafları yatırım niteliğindedir ve gelecek ile ilişkilidir¹⁰²; bu nedenle karşılık ayrılmaz.

Aynı sorun, bir tacirin, mevcut bir acenta sözleşmesini bitirdiğinde, Alman Ticaret Kanunu'na göre, belirli bazı koşullar altında acentaya karşı ortaya çıkan portföy tazminatı (denkleştirme talebi) yükümlülüğü¹⁰³ hususunda da vardır. Eğer bu tazminat, temsilcinin çalıştığı süre içerisinde oluşturduğu müşteri çevresi için ödeniyor ise, o zaman yükümlülük, zamanın geçmesi ile birlikte, çalışılan dönemlerde oluşuyor demektir ve karşılık ayrılmalıdır. Ancak, ödenen bedel o temsilcinin oluşturduğu müşteri çevresinin gelecekte, temsilci işten çıktıktan sonra firmaya getireceği gelirler için temsilciye ödeniyor ise, o zaman yükümlülüğün ilişkili olduğu olay gelecektedir. Dolayısıyla ödenen bedel bir yatırım niteliğindedir. Burada karşılık ayrılması söz konusu değildir.¹⁰⁴

Standart Koyucu, 'yükümlülüğün geçmişteki bir olayın sonucu olması' kriterinin içerdiği sorunları görmüş olsa gerekir ki, UMS 37'nin 18. ve 19. maddelerinde söz konusu kıstası bir taraftan sınırlayan, diğer taraftan da somutlaştıran ek bir koşul getirmiştir. UMS 37 burada, mali tabloların görevinin işletmenin finansal durumunu bilânço günü itibariyle resmetmek olduğunu ve bu nedenle gelecekte yapılacak işler için karşılık ayrılmayacağını belirttikten¹⁰⁵, geçmişteki olaylar neticesinde ortaya çıkan yükümlülüklerden, sadece işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkanlar için karşılık ayrılabilmesini öngörmektedir¹⁰⁶. Standart bu tür yükümlülüklerle cezaları, çevresel tahribatlara ilişkin ilk duruma getirme maliyetlerini, pet-

¹⁰¹ Kuhlewind Andreas-Markus, Grundlagen einer Bilanzrechtstheorie in den USA, Frankfurt 1997, s. 215.

¹⁰² Moxter Adolf, Bilanzrechtsprechung, s. 99-101.

¹⁰³ § 89b HGB. (Handelsvertreter-Ausgleichsverpflichtung). Bu kavram TTK Tasarısı'nın 122. maddesinde 'Denkleştirme Talebi' başlığı altında düzenlenmiştir.

¹⁰⁴ Moxter Adolf, Bilanzrechtsprechung, s. 91-93.

¹⁰⁵ UMS 37.18: Financial statements deal with the financial position of an entity at the end of its reporting period and not its possible position in the future. Therefore, no provision is recognised for costs that need to be incurred to operate in the future.

¹⁰⁶ UMS 37.19: It is only those obligations arising from past events existing independently of an entity's future actions (i.e. the future conduct of its business) that are recognised as provisions.

rol tesisleri veya nükleer enerji istasyonlarının durdurulma maliyetlerini örnek olarak göstermektedir. Bu tür yükümlülükler, gelecekte ne yaparsa yapsın bir işletmenin yerine getirmekten kaçınamayacağı, yerine getirilmesi hususunda başkaca gerçekçi bir alternatifinin bulunmadığı yükümlülüklerdir.¹⁰⁷

Buna göre, bir işletme, iktisadi gereklilik veya yasal gerekçelerden ötürü gelecekte belli bir şekilde faaliyette bulunabilmek için bazı giderleri yapmaya karar verebilir. Örneğin, belli bir fabrika tipi için hava filtresi sistemi taktırılması kanton tarafından öngörülmüş olabilir. Eğer işletme, gelecekteki faaliyetlerinde değişiklik yapmak suretiyle gelecekteki bu giderlerden kaçınabilirse; meselâ üretim yöntemini değiştirmek suretiyle hava filtresi takma zorunluluğundan kurtulabilirse, o zaman UMS 37'ye göre gelecekteki bu giderler için karşılık ayırlanamamaktadır. Çünkü bunlar cari dönemin değil, gelecek dönemlerin giderleridir. Giderlerin dönemselleştirilmesinde öngörülen sözkonusu ilkeye göre, yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay ile ilişkili olan gelecekteki gider için karşılık ayırmak, o giderden faaliyet planlamaları yoluyla kaçınmanın mümkün olamamasını gerektirmektedir.¹⁰⁸ UFRS'na göre karşılıklar sadece bu anlamda 'kaçınılmaz' olan giderler için ayrılabilir.

Bir seramik tavlama ocağının astarının teknik nedenlerle her beş yılda bir değiştirilmesi zorunluluğu¹⁰⁹ ile bir hava taşımacılığı şirketinin uçaklarına her üç yılda bir büyük bakım yaptır-

masına yönelik kanuni yükümlülüğü¹¹⁰ Standard'ta konuya ilişkin verilen diğer örneklerdir. Her iki durumda da, gelecekteki işletme faaliyetlerinden bağımsız yükümlülüklerin mevcudiyeti söz konusu değildir ve bu nedenle karşılık ayırma imkânı yoktur. Büyük bakım örneğinde olduğu gibi bir yükümlülüğün yasal olarak öngörülmüş olması da bir önem taşımamaktadır. İşletme burada, gelecekte ortaya çıkacak bakım giderlerinden gelecekteki eylemleri ile, örneğin uçakları satarak kaçınabilir. Aynı durum seramik tavlama ocağı için de geçerlidir.

Mevcut bir hukuki veya fiili yükümlülük için karşılık ayırmayı bu yükümlülüğün geçmiş olaylardan kaynaklanması şartına, yani bir nedensellik ilişkisine bağlamanın Türk Bilânço Hukuku'nda da var olan bir yöntem olduğunu tespit etmek mümkündür. Nitekim SPK, 'Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'inde, gelecekteki zararlar için karşılık ayırmayı bu zararların bilânço tarihinde mevcut olan bir olayın sonucu olarak ortaya çıkmaları şartına bağlayarak, karşılık ayırmak için benzer bir nedensellik kriteri öngörmektedir.¹¹¹ Ancak karşılık ayırma anının belirlenmesini bu tür bir nedensellik kriterine bağlamak, yukarıdaki helikopter ve müşteri temsilcisi örneklerinde görüldüğü üzere önemli belirsizlikler içermektedir.

Söz konusu belirsizlikleri kaçınılmazlık kriteri ile önemli ölçüde azaltmak mümkün olsa da, bu kriterin kendisi de başka problemleri beraberinde getirmektedir. Örneğin Alman iş çevrelerin-

¹⁰⁷ UMS 37, 19.

¹⁰⁸ UMS 37, 19.

¹⁰⁹ Appendix C, Example 11A: Refurbishment Costs – No Legislative Requirement.

¹¹⁰ Appendix C, Example 11B: Refurbishment Costs – Legislative Requirement.

¹¹¹ **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ**, Seri XI, No 1, RG, 29.01.1989, Sayı 20064, Md. 41 ve EK: 2, Şarta Bağlı Olaylar (Borçlar-Zararlar-Karlar).

de işyerine bağlılığı arttırmak için çalışanlara belirli bir çalışma süresinin sonunda jübile yapma vaadinde bulunulması, işletmeler için önemli bir yükümlülük teşkil etmektedir. Ancak UMS 37'de yer alan 'kaçınılmazlık ilkesi' bu tür karşılıkların ayrılmasına olanak tanımamaktadır. Çünkü işletmenin, çalışanlarını jübile öncesinde işten çıkarma alternatifi her zaman mevcuttur. UMS 37'de verilen uçak bakımı örneğinde, uçak bakımı için karşılık ayrılmasının sebebi olarak gösterilen bakım öncesi uçağı satabilme alternatifi yeterince gerçekçi ise, o zaman jübile vaadi durumunda, çalışanın jübile öncesi işten çıkarılabilmesi imkânının da gerçekçi bir faaliyet seçeneği olarak kabul edilmesi gerekir.¹¹² Buradan çıkan sonuç, gelecekte katlanılacak bu giderlerin gelecek dönemlere ait olduklarıdır, ki bu isabetli bir dönemselleştirme değildir. Gelecekte, jübile anında ödenecek olan pirim ya da verilecek olan hediye, çalışanın iş gördüğü yıllarda çalışan tarafından kazanılmakta, dolayısıyla o yılların borcu olmaktadır. Alman Hukuku'na göre gelecekteki bu jübile giderleri için karşılık ayırmak zorunludur.¹¹³

Netice itibarıyla, karşılıkların pasifleştirme anını belirlerken, dolayısıyla gelecekte ortaya çıkacak giderleri dönemselleştirirken, UMS 37 anlamında bir nedensellik kriterini ve bu kriteri tamamlayıcı olarak kaçınılmazlık prensibini kullanmanın pek isabetli olmadığını söylemek mümkündür. Çünkü karşılık ayırmada esas amaç dönemselleştirme ve muhasebenin dönemselleştirme kavramını karşılıklar açısından doğrudan somutlaştıran ve işlevselleştiren kıstaslar aramak-

tansa, böyle dolaylı ve kendi içinde belirsizlik taşıyan bir kritere başvurmak yerinde değildir. Bu bakımdan, aşağıda tartışıldığı üzere, Alman Hukuku'nun gerçekleştirme prensibini esas alarak ve nesnel ilkeler kullanarak meseleye daha isabetli yaklaştığının kabulü gerekir.

Alman Hukuku'nda pasifleştirme anının belirlenmesinde bir 'çifte kriter' geçerlidir: Söz konusu çifte kritere göre, dönem bilançosuna alınabilmesi için bir yükümlülüğün ya hukuken tam olarak doğmuş, ya da bu yükümlülüğe iktisaden sebebiyet verilmiş olması gerekmektedir. Bu iki koşuldaki bir tanesinin yerine gelmesi kâfidir.¹¹⁴ Bir yükümlülüğün hukuken tam olarak doğmuş olması için, kanunun bu konuda öngördüğü koşulların tamamının gerçekleşmiş olması gerekmektedir (hukuki sebebiyet ilkesi). Buna karşın bir yükümlülüğe iktisaden sebebiyet verilmiş olması için ise, bu koşulların sadece iktisaden önemli olanlarının yerine getirilmiş olması yeterlidir (iktisadi sebebiyet ilkesi).¹¹⁵ Örneğin, dönem bilançosunun düzenlenmesi ve denetlenmesi yükümlülüğünün hukuken tam olarak oluşmasının şartı, ilgili çalışma yılının sona ermesidir. Buna göre söz konusu yükümlülük, bilançosu düzenlenecek yılda değil de müteakip yıl içinde hukuken tam olarak doğmakta, bu nedenle de bu yükümlülük için hukuki sebebiyet kriterine göre karşılık ayırmak mümkün olamamaktadır.¹¹⁶

Ancak, iktisadi sebebiyet ilkesine, dolayısıyla iktisadi yaklaşıma göre yükümlülüğün hukuken tam olarak oluşması için gerekli bütün koşulla-

¹¹² Moxter Adolf, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 521.

¹¹³ BFH, 5.12.1987 – IV R 81/84, BFHE 149, s. 55.

¹¹⁴ BFH, 23.9.1969 – I R 22/66, BFHE 97, s. 164.

¹¹⁵ Moxter Adolf, Bilanzrechtsprechung, s. 87-90; Hommel Michael, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 748. 'İktisadi sebebiyet ilkesi' bilanço hukukunun iktisadi yaklaşım ilkesinin hayata geçirilmesine bir örnek teşkil etmektedir.

¹¹⁶ Alman Yüksek Vergi Mahkemesi'nin eski içtihatları bu yöndedir. Bkz. BFH, 26.10.1977 – I R 148/75, BFHE 123, s. 547.

rın oluşmasını beklemeye gerek kalmadan, bu koşullardan iktisaden önemli olanların gerçekleşmesi yeterlidir. Alman Federal Vergi Mahkemesi'ne göre, mali tablo düzenleme ve denetleme yükümlülüğü örneğinde iktisaden önemli olan koşul 'muhasebe tutan bir teşebbüsün işlenmesidir'. Çünkü, çalışma dönemi içinde tutulan muhasebe, bilânço ve diğer mali tabloların çıkarılması ile sonuçlanmakta; muhasebe ve bilânço bir bütün teşkil etmekte ve bilânço sadece pratik sebeplerden dolayı kapanışı yapılan dönem içinde düzenlenememektedir. Ayrıca mali tablo düzenleme ve denetleme maliyetleri, kapanışı yapılan yılda sebebiyet verilen ticari işlemlere (hâsılat, kâr vs.) bağlı olmaktadır. Bu nedenlerle mali tablo düzenleme yükümlülüğüne gerekçe olan ve iktisaden önem arz eden bütün koşullar, kapanışı yapılan çalışma yılı içinde gerçekleşmiş olmaktadır. Bundan dolayı, Yüksek Mahkeme'ye göre mali tablo çıkarma giderlerinin bir karşılık vasıtasıyla bu yıla isnat ettirilmeleri gerekmektedir.¹¹⁷

İktisaden önemli koşullar, bir yükümlülüğün hukuken oluşması için kanunun öngördüğü şartların bir alt kümesini teşkil ettiğinden, yükümlülük en geç, hukuki açıdan tam olarak oluştuğu ve etki gösterdiği dönemin bilânçosuna alınmak zorundadır.¹¹⁸ Bunun dönemsellik ilkesinden kaynaklanan bir istisnası bulunmaktadır: Eğer tam olarak oluşmuş bir hukuki yükümlülüğün yerine getirilmesi neticesinde gelecekte elde etme maliyeti ile aktifleştirilmesi gereken olan

bazı varlıklar (aslen veya devren) iktisap edilecek ise, o zaman bu yükümlülüğün pasifleştirilmesi, dolayısıyla söz konusu yükümlülük için karşılık ayrılması mümkün değildir.¹¹⁹ Aktifleştirme burada, o yükümlülüğe ilişkin giderlerin geçmiş dönemlere ait olamayacağına, bilakis aktifleştirilerek taşınacakları ileriki dönemlere ait olduklarına dair kanıt teşkil etmektedir. Çünkü, sadece daha sonraki dönemlere ait olan giderler, varlık olarak veya dönem ayarlayıcı hesaplarda aktifleştirilebilmektedir.

Alman Bilânço Hukuku'nda karşılık ayırma anının belirlenmesinde kullanılan söz konusu çifte kriter, taşıdığı belirsizlikler nedeniyle literatürde eleştirilmektedir. Eleştirilen hususların başında, iktisadi sebebiyet ilkesinin somutlaştırılmasında kullanılan 'yükümlülüğün hukuken tam olarak oluşması için gerekli bütün koşullardan iktisaden önemli olanların oluşması' prensibidir. Burada eleştiriler, iktisaden önemli koşullar ile iktisaden önemsiz koşulları birbirinden ayırt etmeye yarayacak keskin, nesnel bir kriterin bulunamaması noktasında odaklanmaktadır.¹²⁰ Bu nedenle öğretide, pasifleştirme anının belirlenmesinde iktisadi sebebiyet ilkesini somutlaştırırken doğrudan doğruya 'gerçekleşme prensibinin' esas alınması önerilmektedir.¹²¹ Gerçekleşme prensibine göre, bir malın teslimi veya bir hizmetin ifası anında gerçekleştirilecek olan dönem geliri ile birlikte - gelecektekiler dahil - bu gelire ait olan bütün giderlerin de gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu öneriye göre, 'yüküm-

¹¹⁷ **BFH**, 20.03.1980 – IV R 89/79, BFHE 130, s. 165; **BFH** 25.03.1992 I R 69/91, BFHE 168, s. 527.

¹¹⁸ **Moxter Adolf**, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, s. 431.

¹¹⁹ **Weber-Grellet Heinrich**, Schmidt EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Baskı 2002, § 5, Tz 382.

¹²⁰ **Berger / Ring**, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Auflage, München 2003, § 249 HGB Rn. 34; **Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 748.

¹²¹ **Herzig Norbert / Köster Thomas**, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung sowie für Kulanzleistungen, **von Wysocki/Schulze-Osterloh** (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Köln, Loseblatt, 24. Ergänzungslieferung (1999), Abteilung III/5, Rn. 127; **Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 749.

lülüğün yerine getirilmesinden doğacak gelecekteki giderlerin hali hazırda gerçekleşmiş gelirlere somut bir şekilde aidiyeti'¹²² karşılık ayırma zorunluluğunun doğması için yeterlidir.¹²³ 'Moxter Formülü'¹²⁴ adı da verilen bu prensip Yüksek Mahkeme tarafından da benimsenmektedir.¹²⁵

Söz konusu formüle göre, eğer gelecekteki giderler iktisaden sıkı ve objektif bir şekilde gelecekte gerçekleşecek gelirlere (kâr olanaklarına) bağlıysalar, bilânço hukuku açısından kompanse olmuş bir yükümlülük söz konusudur. Bu durumda gelecekteki giderler gelecekteki gelirler tarafından telafi edilecekleri için iktisadi bir yük, dolayısıyla, karşılık ayrılacak bir yükümlülük bulunmamaktadır. Eğer gelecekteki giderler, büyük tamiratlarda olduğu gibi doğrudan doğruya gelecekteki gelirlerin oluşmalarını sağlıyorlarsa veya sadece gelecekte ortaya çıkacak kârlardan ödenmesi gereken borçlarda¹²⁶ olduğu gibi gelecekteki gelirler gerçekleştiği zaman ortaya çıkıyorlarsa, iktisaden sıkı ve objektif bir bağlantı söz konusudur. Buna karşın eğer gelecekteki giderler, halihazırda gerçekleşmiş gelirlerin oluşmasını sağlamışlar ise, kompanse olmamış ve karşılık ayrılması gereken bir yükümlülük mevcuttur.¹²⁷

4. Karşılıkları Değerleme Esasları

4.1. Karşılık Tutarının En Gerçekçi Tahmini

Yukarıda tartışılan kriterlere göre mali tablolara alınan bir karşılığın tutarının belirlenmesinde UMS 37'ye göre, bilânço tarihi itibarıyla mevcut yükümlülüğün ifa edilmesi için gerekli harcama tutarının en gerçekçi tahmini (best estimate) esas alınır.¹²⁸ Bu tahmin yapılırken mevcut tüm riskler ve belirsizlikler göz önünde bulundurulmalı, karşılık tutarına ve karşılığın finansal etkisine ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin deneyimler dikkate alınmalı ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlarından yararlanılmalıdır. Dikkate alınacak kanıtlar, bilânço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içermelidir. Standart'a göre bunları yapmak işletme yönetiminin görevidir. İşletme yönetimi, karşılık olarak mali tablolara alınacak tutara ilişkin belirsizlikleri, farklı durumlara göre farklı şekillerde ele alabilecektir.¹²⁹

Değerlemeye tabi tutulan yükümlülüğün çok sayıda kalemden oluştuğu durumlarda (a large population of items) karşılık tutarı, ilgili yükümlülüğün ifası için gerekebilecek giderlerin oluşturduğu spektrum içinde yer alan tüm mümkün sonuçların ilgili gerçekleşme ihtimalleri ile ağır-

¹²² "Konkretisierte Zugehörigkeit der aus der Verbindlichkeit resultierenden künftigen Aufwendungen zu den bereits realisierten Erträgen."

¹²³ Örneğin **BFH**, 25.8.1989 – III R 95/87, BFHE 158, s. 58; **BGH**, 28.1.1991 – II ZR 20/90, BB 1991, s. 507.

¹²⁴ **Weber-Grellet Heinrich**, Schmidt EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Baskı 2002, § 5, Tz 382; **Moxter Adolf**, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltschutzrückstellungen, s. 434.

¹²⁵ **BFH**, 1.8.1984 – I R 88/80, BFHE 142, s. 226; **Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, 5. Baskı, Tübingen 1999, s. 108 vd.

¹²⁶ **BFH**, 10.10.1985 – IV B 30/85, BFHE 144, s. 395.

¹²⁷ **Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, s. 89 vd.; **Weber-Grellet Heinrich**, Schmidt EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Baskı 2002, § 5, Tz 382-383.

¹²⁸ UMS-37.36.

¹²⁹ UMS-37.38.

lıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Tahmine ilişkin bu istatistikî yöntem beklenen değer (expected value) olarak adlandırılır. Her bir noktanın olasılığının diğerleri ile aynı olduğu bir mümkün sonuçlar spektrumu söz konusu ise, aralığın orta noktası kullanılır.¹³⁰

Eğer değerlendirilecek yükümlülük münferit bir yükümlülük (single obligation) ise, karşılık tutarını belirleyen, mümkün sonuçlar spektrumu içindeki en yüksek olasılıklı değerdir (the individual most likely outcome). Fakat başka olası sonuçlar da varsa ve bunlar en yüksek olasılıklı sonuçtan çoğunlukla daha yüksek veya daha düşük tutarlar ise, o zaman dikkate alınacak en gerçekçi tahmin, daha yüksek veya daha düşük bir tutar olacaktır. Ancak her bir senaryo aynı olasılığa sahip ise, o zaman beklenen değer kullanılacaktır.¹³¹

4.2. Münferit Yükümlülük / Çok Sayıda Kalemden Oluşan Yükümlülük Ayırımı ve Standart'ta Değişiklik Önerisi

Görüldüğü üzere, karşılık tutarının belirlenmesinde UMS 37 münferit yükümlülük ve çok sayıda kalemden oluşan yükümlülük şeklinde ikili bir ayırım yapmakta ve her bir yükümlülük türü için farklı değerlendirme yöntemleri öngörmektedir. Ancak bu ayırımı yaparken, çok sayıda kalemden oluşan yükümlülük ile münferit yükümlülük arasında yer alan pek çok durumda karşılığın nasıl değerlendirileceği konusuna açıklık getirmemektedir. Düzenleme bunun yanında, birçok sayıda kalemden oluşan yükümlülükten söz edilebilmesi için yerine gelmesi gereken somut şartların neler olduğunu da belirtmemektedir. Bu nedenlerle burada bir belirsizlik, dolayısıyla

hukukun güvenliği ilkesine aykırılık söz konusudur.¹³²

Bu belirsizlikten, yani münferit yükümlülük ile çok sayıda kalemden oluşan yükümlülük arasındaki durumların değerlendirilmesinin nasıl yapılacağına belirtilmemesinden, ve çok sayıda kalemin söz konusu olduğu yükümlülüklerin somut kısıtlara bağlanmamasından, UMS 37'nin münferit yükümlülükler dışında kalan bütün yükümlülükler için öngördüğü değerlendirme ölçüsünün beklenen değer olduğu sonucu çıkmaktadır. Bu da, UMS 37'nin, çok sayıda kalemden oluşan yükümlülükten, istatistikteki büyük sayılar kanununun işleyebileceği kadar çok sayıda kalemden oluşan yükümlülükleri kastetmediğini göstermektedir.

Ancak, münferit yükümlülükler dışındaki tüm yükümlülükleri beklenen değer ile değerlendirmek, ihtiyatlılık ilkesini ön planda tutmamak anlamına gelmektedir. Çünkü, karşılık ayırmak istenilen çok sayıda kalemden oluşan bir yükümlülük, büyük sayılar kanununun katı koşullarına uyarsa, dolayısıyla bu koşullara uyduğu ölçüde, beklenen değer tutarında ayrılan karşılık yeterince ihtiyatlı bir tedbir teşkil edecektir. Çünkü, sadece büyük sayılar kanununun sıkı koşullarına uyulmuş ise, istatistikî açıdan belirsizlik ortadan kalkmış ve risk hesaplanabilir hale gelmiş olacaktır. Bu nedenle sigorta sektörü ve bazı büyük endüstri işletmeleri dışında beklenen değer en gerçekçi değere tekabül etmeyecek ve bu değer esas alınarak karşılık ayırmak yeterli ölçüde ihtiyat teşkil etmeyecektir.¹³³

UMS 37'nin ihtiyatlılık ilkesine pek önem vermediğinin bir başka işareti de münferit yüküm-

¹³⁰ UMS-37.39.

¹³¹ UMS-37.40.

¹³² Moxter Adolf, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 523.

¹³³ Moxter Adolf, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 522.

lülüklerin değerlemesinde görülmektedir. Yukarıda da değinildiği gibi, münferit yükümlülüklerde karşılık tutarı, mümkün sonuçlar spektrumu içindeki en yüksek olasılıklı sonuçtur. Ancak başka olası sonuçlar da varsa ve bunlar en yüksek olasılıklı sonuçtan çoğunlukla daha düşük tutarlar ise, o zaman en yüksek olasılıklı değerden daha düşük olan değerler de ‘en gerçekçi tahmini’ yani karşılık tutarını belirleyebilmektedir.¹³⁴ Bu da daha az ihtiyat anlamına gelmektedir.

Ayrıca, münferit yükümlülüklerde karşılık tutarını ‘en gerçekçi tahmin’ ile belirlerken, ‘en yüksek olasılıklı sonuçtan çoğunlukla daha yüksek veya daha düşük tutarlar’ ifadesinde tam olarak ne kastedildiğinin belirsiz oluşu da düzenlemenin diğer bir zayıf tarafını teşkil etmektedir. Burada kastedilen, sadece mümkün sonuçlar spektrumu içindeki herbir yükümlülük tutarı mıdır, yoksa bu tutarlara ilişkin olasılıklar da en gerçekçi tahmini tespit ederken dikkate alınacak mıdır? Örneğin bir mümkün sonuçlar spektrumunun 100, 75, 50 ve 25 YTL’lik olası sonuçlardan oluştuğunu varsayalım ve 100 YTL’lik sonucun olasılığının %70, diğer sonuçların olasılıklarının %10 olduklarını kabul edelim. Diğer sonuçlar burada en yüksek olasılıklı sonuçtan çoğunlukla daha düşük tutarlar oldukları için, en gerçekçi tahminin tespitinde belirleyici olacaklardır. Ancak hangi değer belirleyici olacaktır konusunda düzenleme açık değildir. Diğer taraftan, eğer ilgili olasılıkların da dikkate alınması gerekiyorsa, en yüksek olasılıklı sonuçtan çoğunlukla daha düşük tutarların belirleyici olabil-

mesi için bu tutarların olasılıkları toplamının, en yüksek olasılıklı sonucun olasılığından daha yüksek olması gerekecektir. Bu durumda, verilen örnekte daha düşük bir tutarın belirleyici olabilmesi için, daha düşük tutarların toplam olasılığının meselâ %60 ve buna bağlı olarak en yüksek olasılıklı sonucun olasılığının %40 olması gerekecektir.¹³⁵

UMS 37-Değişiklik Taslağı en gerçekçi tahminin hesaplanmasında öngörülen bu ‘beklenen değer’ – ‘en yüksek olasılıklı değer’ ayırımını ortadan kaldırarak, beklenen değeri tek belirleyici ölçü durumuna getirmektedir. Söz konusu değişiklik şu şekilde gerekçelendirilmektedir: Halen geçerli haliyle Standart’ın karşılıklar için öngördüğü değerlendirme ölçüsü, yükümlülüğün ifası için gerekli olan tutarın ‘en gerçekçi tahminidir’. En gerçekçi tahmin ise Standart’ta, ‘işletmenin, yükümlülüğün ifası veya üçüncü kişilere devri için rasyonel olarak ödemesi gerekli tutar’ olarak tanımlanmaktadır.¹³⁶ Değişiklik taslağında da bu tanım, oldukça açık bir değerlendirme prensibi teşkil ettiği ve en gerçekçi tahmin kavramına nazaran daha az yanlış anlamaya müsade ettiği sebebiyle, UMS 37’nin ‘değerleme hedefi’ (measurement objective) haline getirilmektedir.¹³⁷ İşte ‘en yüksek olasılıklı değer’ kavramı da taslakta öngörülen bu yeni hedef değerlendirme ölçüsü ile örtüşmeyeceğinden, Standart’tan tamamen çıkarılarak ‘beklenen değer’ tek belirleyici değerlendirme ölçüsü durumuna getirilmektedir.¹³⁸

Taslakta öngörülen bu değişiklik, yukarıda eleş-

¹³⁴ Moxter Adolf, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 523.

¹³⁵ Moxter Adolf, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 523.

¹³⁶ “The best estimate of the expenditure required to settle the present obligation is the amount that an enterprise would rationally pay to settle the obligation at the balance sheet day or to transfer it to a third party at that time”. UMS 37, 37.

¹³⁷ ED UMS 37 BC 79.

¹³⁸ ED UMS 37 BC 81; Wüstemann Jens: Vorschlag zur Novellierung der Rückstellungsbilanzierung nach UMS 37: eine verpasste Gelegenheit, Betriebs-Berater (BB), Yıl 60, Cilt 34, Sayı 22. Augustos 2005, I (Die erste Seite).

tirilen belirsizlikler nedeniyle ortaya çıkan istisna alanını daraltmaktadır ve bu nedenle olumlu karşılanmalıdır. Ancak beklenen değer bütün karşılıklar için geçerli tek ölçü haline getirilmesinin, UMS 37'ye göre karşılıkların değerlendirilmesindeki esas sorunları çözmediği bu noktada önemle dikkat çekilmesi gereken bir husustur. Bu sorunların başında da beklenen değer gelecekte ortaya çıkabilecek yükümlülükler için yeterli ölçüde ihtiyatlı bir karşılık teşkil etmediği gelmektedir.

Beklenen değer, yukarıda da ifade edildiği gibi, bilançonun birincil hedefi olan bilgilendirme amacı ile uyumaktadır: Eğer bilançonun birincil amacı işletmenin gerçek durumu hakkında yatırım kararlarına esas teşkil edecek bilgilerin verilmesi ise, o zaman işletmenin yükümlülükleri belirlenirken bu yükümlülüklerin cari değerleri ile bilançoya alınmaları bu amacın gereğidir. Burada cari değer, yükümlülüğün ifası veya yükümlülüğün üçünü kişilere devri için gerekli tutardır ve UFRS'na göre beklenen değere tekabül etmektedir. İhtiyatlılık ilkesi ise, beklenen değer belirlenirken önceliği olan bir 'üst prensip' (overriding principle) teşkil etmemektedir.

Ancak, bilançonun birincil amacı bilgilendirme değil de, Alman Hukuk Çevresi'nde olduğu gibi kâr dağıtımını veya vergi ödemesi şeklinde işletmeden çekilecek tutarın belirlenmesi olursa, o zaman ihtiyatlılık ve nesnellik ilkeleri belirleyici olmaktadır. Nitekim Alman Ticaret Kanunu, karşılıkların 'makul ticari değerlendirmeye göre gerekli olan tutar ile bilanço'ya alınmalarını' öngörmektedir¹³⁹. Burada 'makul ticari de-

ğerlendirme' ile kastedilen, yükümlülük tutarının tespitinde tacirin subjektif olasılık tahmininin değil, ticari teamül tarafından belirlenen olasılık tahmininin esas olduğudur. Bu ifade ile kanun tacirden, gelecekte beklenen giderlerin bir spektrumunu belirlemesini istemektedir (maddi mesele). Ancak burada, gelecekteki giderlerin UMS 37'de öngörülen beklenen değerde olduğu gibi tek bir büyüklüğe indirilmesinin makul bir yönteminin olabileceği ve böyle bir yöntemin kullanılabilmesi kastedilmemektedir. Gelecekteki beklenen giderlerin nasıl tek bir karşılık tutarına indirgeneceği, ihtiyatlılık ilkesinin değerlendirilmedeki rolüne ve ağırlığına ilişkindir. Bu husus, Alman Bilanço Geleneği'nde hukuki bir meseledir ve karşılıkların değerlendirilmesi konusunda da Alman Ticaret Kanunu açıkça ihtiyatlılık ilkesine yer vermektedir¹⁴⁰. Alman Yüksek Mahkemeleri de pek çok kararlarında ihtiyatlılık ilkesinin altını çizmektedirler. Ancak diğer taraftan yine bu mahkemeler, verdikleri kararlarda ihtiyatlılık ilkesinin abartılmasının ve bu şekilde dağıtılacak kârın haksız yere azaltılmasının önüne geçmektedirler.¹⁴¹ Sonuç itibariyle, mahiyet veya tutar itibariyle belirsizlik taşıyan yükümlülükler için Alman Bilanço Hukuku'nda karşılık ayrılırken, karşılık tutarının beklenen değer ile değil de nispeten pesimist, yani ihtiyatlı bir yaklaşımla belirlenmesi zorunluluğu vardır. Tabii büyük sayılar kanununun koşullarını yerine getiren çok sayıda kalemden oluşan yükümlülükler bundan müstesnadır.

4.3. İskonto Zorunluluğu

UMS 37 ye göre, karşılık tutarı için belirleyici olan, gelecekte beklenen giderlerin bugünkü de-

¹³⁹ "Rückstellungen (sind) nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist". § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB.

¹⁴⁰ "Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen". § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

¹⁴¹ **Moxter Adolf**, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 521 vd.

ğeri. Standart, gelecekte beklenen giderlerin iskontosunu 'paranın cari değeri' ile gerekçelendirerek¹⁴², eğer iskonto tutarı önemli bir miktar teşkil ediyorsa gelecekte beklenen giderlerin bugünkü değerinin esas alınmasını öngörmektedir¹⁴³.

Bu iskonto emri ile UMS 37 Alman Bilânço Geleneği'nden farklılık göstermektedir. Alman Ticaret Kanunu'na göre 'karşılıklar, eğer kendilerine esas olan yükümlülükler bir faiz payı içeriyorlarsa, iskonto edilebilmektedir'¹⁴⁴. Bu hükmün faizden kastettiği, yükümlülüğün ifa tutarı ile bu tutarın bugünkü değeri arasındaki fark değildir. Aksi takdirde bu, karşılıkların her zaman iskonto edilmesi sonucunu doğururdu, ki bu da hükümdeki 'yükümlülüğün faiz payı içermesi' koşulunu anlamsız kıları.

Alman Bilânço Hukuku'ndaki bu iskonto yasağının altında yatan gerekçe, henüz gerçekleşmemiş faiz gelirlerinin dikkate alınmasının yasak oluşu, yani gerçekleşme prensibidir (Realisationsprinzip). Çünkü karşılık, gelecekte beklenen gider tutarında değil de UMS 37'nin emrettiği gibi, bu giderin bugünkü değeri tutarında ayrılır ve bu meblağ yükümlülüğün ifa tarihine kadar geçen süre boyunca, akan zamana bağlı olarak yine aynı iskonto oranı kullanılarak beklenen değere ulaşılan kadar arttırılırsa, o zaman bu meblağın işletme içinde veya dışında çalıştırılmak suretiyle iskonto tutarı kadar faiz geliri elde edileceği farz edilmiş ve bu gelir iskonto anı itibarıyla hemen gerçekleştirilmiş olmaktadır, ki

bu gerçekleşme prensibine aykırıdır.¹⁴⁵ Bu nedenle Alman Bilânço Geleneği'nde karşılıklar sadece, karşılık tutarı zımni bir faiz payı içeriyorsa, iskonto edilebilmektedir.

Bir karşılığın zımni bir faiz içermesinin söz konusu olabilmesi için, bu karşılığa esas yükümlülüğün, işletmenin ve diğer tarafın tasavvurlarına göre bir faiz ihtiva etmesi, ve bunun neticesi olarak, işletmenin bu yükümlülüğü zamanından önce ifa etmesi halinde, bu faiz tutarı kadar daha az bir meblağ harcayarak yükümlülüğün kurtulabiliyor olması gerekmektedir.¹⁴⁶ Nitekim bir davada Alman Federal Vergi Mahkemesi, çalışanlara belli bir çalışma süresi sonunda, işletmeye gelecekte de bağlı kalma şartı altında ödenecek olan ikramiye yükümlülüklerinin iskonto edileceğine hükmetmiştir. Kararda, işverenin hemen ödeme durumunda daha düşük bir tutar ödeyeceği, bu nedenle daha sonra ödenecek olan meblağın, iktisadi yaklaşım prensibine göre bir faiz payı içerdiği gerekçe olarak gösterilmiştir.¹⁴⁷ Buna karşın Mahkeme, bir kiracının, kiraladığı iktisadi varlıkları gelecekte yenileme yükümlülüğü için ayırdığı karşılığın iskonto edilemeyeceğine karar vermiştir. Çünkü burada, varlık ileriki bir tarihte de yenilense, hemen de yenilense, yükümlülüğün ifa değeri ile yapılacak ödeme birbirine eşittir, yani burada yükümlülük bir faiz içermemektedir.¹⁴⁸

Yine bir başka dava konusu olayda bir konut-tasarruf-fonu (Bausparkasse), sözleşme yaparken tasarruf sahiplerinden sözleşme harçları tahsil

¹⁴² UMS 37, 45.

¹⁴³ UMS 37, 46.

¹⁴⁴ „Rückstellungen dürfen nur abgezinst werden, soweit die Ihnen zugrunde liegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten.“ § 253 Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz HGB.

¹⁴⁵ **Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, s. 173.

¹⁴⁶ **Hommel Michael**: Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, s. 750.

¹⁴⁷ **BFH**, 7.7.1983 – IV R 47/80, BFHE 139, s. 154.

¹⁴⁸ **BFH**, 3.12.1991 – VII R 88/87, BFHE 167, s. 322.

etmektedir. Tasarruf sahipleri arasından, ileride herhangi bir sebepten dolayı konut kredisi alamayanlar olursa, kendilerine ödedikleri harçları iade edilmektedir. Federal Vergi Mahkemesi, konut tasarruf fonunun, tahsil ettiği harçları geri ödeme riskine karşı bir borç karşılığı ayırması gerektiğine ve bu borç karşılığı tutarının da geçmişte fiilen yapılan geri ödemeler esas alınarak hesaplanmasına hükmetmiştir. Yüksek Mahkeme burada, geri ödenecek bu sözleşme harçlarının, yukarıda değinilen ikramiye yükümlülükleri karşılıklarından farklı olarak, bir faiz payı içermediklerine karar vermiştir. Mahkeme'ye göre, her ne kadar uzun vadeli faizsiz borçlanmaların bir faiz payı içerdiğine dair tecrübeler dayanan bir kaide mevcut olsa da, bu kaide söz konusu davada olduğu gibi tahsil edilen tutar ile geri ödenecek tutarın birbirine eşit olduğu durumlarda geçersizdir. Sonuç olarak, gerçek anlamda faizsiz borçlarda bir iskonto söz konusu olamamaktadır.¹⁴⁹

UMS 37'nin iskonto zorunluluğunun Alman Bilânço Hukuku'nun gerçekleşme ilkesi, dolayısıyla gerçekleşme ilkesinin türediği ihtiyatlılık ilkesi ile çatışması aynı zamanda iki bilânço geleneğinin malvarlığı kavramı konusundaki farklılığını da ortaya koymaktadır. Bilgilendirme birincil amaçlı UFRS, işletmenin gerçek değerini yakalamaya yönelik bir mali tablo düzenleme hedefini gütmektedir. Bu nedenle, UMSK pasifleri değerlerken, işletmeyi devralacak üçüncü şahısların o borç tutarını hangi değer ile değerleyecekleri sorusunu sormaktadır. Alman Bilânço Hukuku'nda karşılıklar değerlendirilirken ise, bu soru sadece, eğer o borcun üçüncü bir kişiye devri söz konusu ise belirleyici olmaktadır.¹⁵⁰ Yıllık bilânço düzenlenirken birincil amaç, yukarıda

da belirtildiği gibi kâr dağıtımını ve vergi ödemesi şeklinde işletmeden çekilecek tutarların belirlenmesidir. Varlıkların ve borçların değerlendirilmesi bu amaca odaklıdır. Karşılık tutarlarının, bu tutarlar zımni bir faiz içermedikleri halde iskonto edilmeleri yıllık bilânçonun söz konusu bu amacı ile, dolayısıyla gerçekleşme prensibi ile ters düşmektedir.

4.4. Gelecekteki Maliyet Değişimlerinin Dikkate Alınması

UMS 37, gelecekte ortaya çıkabilecek ve yükümlülüğün ifası için gerekli olacak meblağı etkileyebilecek olayların, karşılık tutarı belirlenirken dikkate alınmasını emretmektedir. Aynı zamanda, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli ölçüde kanıt bulunmasını¹⁵¹ da bunun ön şartı olarak koyarak, bilânçoya almada nesnellik ilkesinin gereğini yerine getirmeyi hedeflemektedir.

Örneğin, bir fabrikanın faaliyetinin durdurularak tahliyesi ve çevresinin temizlenerek eski haline getirilmesi işlemleri bir maliyet unsurudur ve gelecekte ortaya çıkacak bu giderler için karşılık ayırmak gerekebilmektedir. Standart'a göre, meselâ mevcut bazı teknolojilerin kullanımında edinilecek tecrübeler sonucu gelecekteki bu maliyetlerde bir düşüş ortaya çıkması bekleniyorsa, beklenen bu maliyet tasarruflarının ayrılacak karşılığın tutarından düşülmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, mevcut teknolojilerin daha büyük ve daha kompleks tahliye ve çevre temizliği işlemlerinde kullanılması sonucu olarak, karşılık tutarına eklenmesi gereken beklenen maliyet artışları da söz konusu olabilir. Standart'a göre, burada karşılık tutarı tespit edilirken belirleyici olan, konunun gerektirdiği tek-

¹⁴⁹ BFH, 12.12.1990 – I R 18/89, BFHE 163, s. 157.

¹⁵⁰ Moxter Adolf, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 523.

¹⁵¹ ‘...where there is sufficient objective evidence that they will occur.’ UMS 37, 48.

nik eğitime haiz objektif bir üçüncü kişinin makul tahminidir. Bu tahmin yapılırken, tahliye ve çevre temizliğinin yapılacağı (gelecekteki) gün itibariyle kullanıma hazır olabilecek teknolojilere ilişkin var olan bütün kanıtların dikkate alınması lazım gelmektedir.¹⁵² Böylece Standart, teknoloji kullanımını sonucu ortaya çıkacak maliyet tasarruflarının dikkate alınabilmesi için, bu teknolojilerin bilanço günü itibariyle mevcut olmalarını ön şart olarak getirmekte ve işletmelerin, tamamen yeni teknolojilerin gelişimlerine ilişkin bazı varsayımlarda bulunmak suretiyle karşılık tutarı hesaplamalarına, prensip olarak engel olmaktadır. Standart'a göre, tamamen yeni teknolojik gelişimler sadece istisnai olarak, eğer yeterli ölçüde nesnel kanıtlarla destekleniyorlarsa, karşılık tutarının hesabında dikkate alınabilmektedir.¹⁵³

Gelecekteki maliyet değişimlerinin mevcut yükümlülüklerin değerine etkisinin dikkate alınmasına ilişkin verdiği diğer örnekte ise Standart, mevzuat değişikliklerini ele almaktadır. UMS 37 burada teknolojik gelişmeler için koyduğu kurala tezat olarak tahminler ile yetinmeyerek çok daha katı davranmakta ve yeni yasanın kanunlaşmasının kesine yakın olduğunu gösteren objektif kanıtların bulunmasını şart koşmaktadır. Ancak Standart diğer taraftan, uygulamada ortaya çıkabilecek durumların çeşitliliğine ve farklılığına da işaret ederek, bu çeşitlilik ve farklılığın, yeterli ve objektif kanıt teşkil edebilecek tek bir olayın tespitini imkânsız kıldığını vurgulamaktadır. Çünkü, bu tür bir kanıtın hem

kanunun ne getireceğine, hem de kanunun yakın bir zaman içerisinde kabul edileceğine ve yürürlüğe gireceğine dair olması gerekmektedir. Bu nedenle, yine Standart'ta da ifade edildiği gibi, ortaya çıkacak durumların pek çoğunda, yeni yasalar kanunlaşmaya kadar yeterli ölçüde objektif kanıtların bulunması pek mümkün olmayacaktır.¹⁵⁴

Gelecekte ortaya çıkabilecek ve yükümlülüğün ifası için gerekli olacak meblağı etkileyebilecek olayların karşılık tutarı belirlenirken dikkate alınması hususunda Alman Hukuku nesnellik ilkesine, UMS 37'ye oranla daha fazla ağırlık vermekte ve bilanço gününde geçerli olan şartları belirleyici kılmaktadır. Örneğin Alman Federal Vergi Mahkeme'si, bir davacının bazı binaların gelecekte yıkılıp temizlenmesi yükümlülüğü için karşılık ayırdığı bir olayda, karşılık tutarı hesaplanırken, gelecekte beklenen ücret artışlarının dikkate alınmayacağına ve bilanço günü fiyatlarının esas alınacağına dair karar vermiştir.¹⁵⁵

4.5. Rücü Haklarının Dikkate Alınması

UMS 37'ye göre, eğer karşılığa esas yükümlülük bağlamında üçüncü şahıslara karşı rücü hakları (tazminatlar) mevcut ise ve eğer bu beklenen iade tutarları (reimbursement) hemen kesin ise (virtually certain), o zaman bunların, karşılık ayrılırken, aktifleştirilmek suretiyle¹⁵⁶ dikkate alınmaları zorunludur.¹⁵⁷ Ancak, aktifleştirilen bu meblağın karşılık tutarını aşmaması gerekmektedir. Bu açıdan, UFRS'na gö-

¹⁵² 'The amount recognized reflects a reasonable expectation of technically qualified, objective observers, taking account of all available evidence as to the technology that will be available at the time of the clean-up.' UMS 37, 49.

¹⁵³ UMS 37, 49.

¹⁵⁴ UMS 37, 50.

¹⁵⁵ BFH, 19.2.1975 – I R 28/73, BFHE 115, s. 218.

¹⁵⁶ Gelir tablosunda ise karşılık gideri, karşılık tutarından tahakkuk ettirilen ilgili tazminat (iade) tutarı düşüldükten sonra net tutar olarak gösterilebilir. Bkz. UMS 37, 54.

¹⁵⁷ UMS 37, 53.

re karşılık ayırmada ihtiyatlılık ilkesinin tamamen gözardı edilmediğini söylemek mümkündür.¹⁵⁸

Alman Federal Vergi Mahkeme'si de, garanti yükümlülükleri ile rücu haklarının mahsubuna katı şartlar altında izin vermek suretiyle, ihtiyatlılık ilkesinin gereğini yerine getirmektedir. Örneğin Yüksek Mahkeme bir davada, bir müteahhitin alt müteahhitlere karşı olan rücu haklarını garanti yükümlülükleri için karşılık ayırırken dikkate alabilmesi için, hem bu rücu haklarının değerlerinin tam olmasını şart koşmuştur, yani söz konusu hakların ödeme kabiliyeti şüphe götürmeyen taşeronlara karşı olmasını istemiştir; hem de bu rücu haklarının taşeronlar tarafından itiraza uğramamış olması şartını aramıştır.

Ancak belirtmelidir ki, Alman Hukuku'nda da esas olan, varlık ve borçların mahsup edilmeyecek bilançoda ayrı ayrı yer almalarıdır. Bu bakımdan rücu haklarının karşılıklar ile mahsubu bir istisna teşkil etmektedir.¹⁵⁹ Alman Bilanço Hukuku'nda olduğu gibi, dağıtılacak kârın tespiti işlevini gören bilançolar açısından böyle bir istisna sakıncasızdır. Çünkü, kârın tespiti bakımından rücu hakları ve garanti yükümlülüklerinin mahsup edilmelerinin veya bu kalemlerin brüt olarak bilançoya alınmalarının bir önemi yoktur. Ancak, bilgilendirme işlevi açısından brüt bilançoya alma amaca uygundur ve UMS 37'nin bu düzenlemesi UFRS-Sisteminin birincil amacının yatırımcıların bilgilendirilmesi olmasıyla açıklanabilmektedir.

5. Sonuç

- Üçüncü şahıslara karşı borç prensibi hem UMS 37'de, hem de Alman ve Türk Bilanço Hukukları'nda karşılık ayırmanın temel esasını teşkil etmektedir. Söz konusu prensibi

göre işletmenin kendisine karşı ekonomik yükümlülükleri, yani işletme içi yükümlülükler için karşılık ayırlanamaktadır. Ancak her üç düzenlemede de söz konusu ilkedden sapmalar veya istisnalar mevcuttur.

- UMS 37, yükümlülüklerin hukuki olabileceği gibi, fiili de olabileceğini hüküm altına alarak karşılık ayırmayı, bilanço düzenlemesinin iktisadi amacına uygun olarak, özün önceliği esasına dayandırmaktadır. Özün önceliği ilkesi Alman Bilanço Hukuku'nun da temel prensiplerinden birisidir ve 'iktisadi yaklaşım prensibi' (Prinzip wirtschaftlicher Betrachtungsweise) olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu prensip karşılıkların mali tablolara alınması hususunda UMS 37 ile uyumludur. Bilanço Hukuku'nun tabiatında mevcut olan iktisadi yaklaşım Türk Hukuku'nda da çeşitli düzenlemeler ile yasalastırılmıştır.
- UMS 37'ye göre bir yükümlülüğün bilançoya alınabilmesi için, bu yükümlülüğün mevcut olması olasılığı ile gelecekte ifası için gereken ekonomik faydaların işletme dışına çıkma olasılıklarının herbirinin %50'nin üzerinde olması gerekmektedir. Bu minimum olasılık sınırı çok yüksek bir sınırdır ve mevcut birçok yükümlülüğün bilanço dışında kalmasına sebep olacağından bilançonun bilgilendirme amacıyla çalışmaktadır. Ayrıca söz konusu olasılığı yeterli ölçüde doğru bir şekilde tahmin etmek de mümkün değildir. Bu nedenlerle UMS 37 değişiklik taslağı bu minimum olasılık kistasının tamamen kaldırılmasını öngörmektedir.

Karşılık ayırabilmek için yükümlülüğün gelecekte ortaya çıkması olasılığının bir minimum seviyenin üzerine çıkmış olması şartı

¹⁵⁸ Moxter Adolf, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, s. 524.

¹⁵⁹ BFH, 17.2.1993 – X R 60/89, BFHE 170, s. 397.

Alman Hukuku'nda da mevcuttur. Ancak, Alman Hukuku'nda öngörülen minimum olasılık sınırı UMS 37'de öngörülenden çok daha düşük bir sınırdır. Buna göre, bir yükümlülüğün ortaya çıkmayacağına dair iyi ve sağlam gerekçeler gösterilememesi, bu yükümlülüğün ortaya çıkma olasılığının çok az olduğunun veya ciddi bir risk teşkil etmediğinin söylenememesi, karşılık ayırma zorunluluğunun doğması için yeterlidir.

- UMS 37 diğer bir kriter olarak yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi şartını koşmaktadır. Bu kriter, yükümlülük tutarının en azından bir rakam aralığı olarak ifade edilebilmesini gerektirmektedir. Bu da çok önemli riskler için karşılık ayırlamaması sonucunu doğurabilmektedir. Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmini kistası Alman Bilânço Hukuku'nda da mevcuttur. Ancak, Alman Hukuku'nda bilânço'nun 'dağıtılabilir kârın tespiti' işlevi gereği, burada aranan güvenilirlik düzeyi UFRS'na göre çok daha düşüktür.
- UMS 37, bir yükümlülüğe karşılık ayrılabilmesi için, bu yükümlülüğün bilânço günü itibarıyla geçmiş olaylardan kaynaklanmış olması şartını da öngörmektedir. Bir karşılığın düzenlenen bilânçoda mı pasifleştirileceğini, yoksa ancak müteakip bir dönemin bilânçosunda mı yer alabileceğini belirleyen bu kriter, mevcut yükümlülüklerin hem geçmişteki hem de gelecekteki olaylar ile nedensellik ilişkisi içine sokulabilmeleri bakımından gerekli nesnellikten uzaktır.

Karşılık ayırma anının belirlenmesi sorunu Alman Hukuku'nda da tatmin edici bir şekilde çözülebilmemiş değildir. Burada bir karşılığın dönem bilânçosuna alınabilmesi için ilgili yükümlülüğün o dönem içerisinde ya hukuken tam olarak doğmuş olması, (hukukeni sebebiyet ilkesi), ya da ilgili yükümlülü-

ğe iktisaden sebebiyet verilmiş olması şartı aranmaktadır (iktisadi sebebiyet ilkesi). Taşındığı belirsizlikler nedeniyle bu çifte kriter eleştirilmekte ve öğretide pasifleştirme anının belirlenmesinde iktisadi sebebiyet ilkesinin esas alınması ve bu ilkenin doğrudan doğruya gerçekleşme prensibi esas alınarak somutlaştırılması önerilmektedir. Bu isabetli öneriye göre, 'yükümlülüğün yerine getirilmesinden doğacak gelecekteki giderlerin hali hazırda gerçekleşmiş gelirlere somut bir şekilde aidiyeti' karşılık ayırma zorunluluğunun doğması için yeterlidir.

- UMS 37'ye göre karşılıkların değerlemesinde, ilgili yükümlülüğün ifa edilmesi için gerekli harcama tutarının en gerçekçi tahmini esastır. En gerçekçi tahmin, münferit yükümlülüklerde en yüksek olasılıklı değere tekabül ederken, çok sayıda yükümlülüklerde beklenen değerdir. Standart'ın çok sayıda yükümlülükten kastının büyük sayılar kanununun işleyebileceği kadar çok sayıda yükümlülük olmadığı anlaşılmaktadır. Bu da ihtiyatlılık ilkesi ile çatışmaktadır. Çünkü sadece büyük sayılar kanununun işleyebileceği kadar çok sayıda kalemden oluşan ve bu kanunun katı koşullarına uyan yükümlülüklerde istatistikî açıdan belirsizlik ortadan kalkmakta ve risk hesaplanabilir hale gelmektedir. Bu nedenle, sadece bu durumlarda beklenen değer gelecekte ortaya çıkabilecek giderler için yeterli bir karşılık tutarı teşkil edebilmektedir.

UMS 37'ye ilişkin değişiklik taslağı, en gerçekçi tahminin hesaplanmasında öngörülen 'beklenen değer – en yüksek olasılıklı değer' ayrımını ortadan kaldırmakta ve beklenen değeri tek belirleyici ölçü durumuna getirmektedir. Böylelikle, hem münferit yükümlülük ile çok sayıda yükümlülük ayrımına bağlı olan belirsizlikler, hem de en yüksek olasılıklı değer belirlenmesine ilişkin hü-

kümlerin içerdiği belirsizlikler ortadan kaldırılmaktadır. Ancak, beklenen değerin ihtiyatlılık ilkesine aykırılığı yeni taslakta da sürmektedir. Alman Bilânço Hukuku'nda ise, mahiyet veya tutar itibariyle belirsizlik taşıyan yükümlülükler için karşılık ayrılırken, karşılık tutarının beklenen değer göre değil, pesimist, yani ihtiyatlı bir yaklaşımla belirlenmesi zorunluluğu vardır.

- UMS 37'ye göre karşılık tutarı için belirleyici olan, yükümlülüğün ifası için gelecekte gerekli olması beklenen giderlerin bugünkü değeridir. Buna karşın, Alman Hukuku'nda karşılıkların iskonto edilmesi yasaktır. Söz konusu iskonto yasağının gerekçesi, karşılık tutarının iskonto edilmesinin, iskonto tutarı kadar gerçekleşmemiş bir faiz gelirinin dikkate alınması sonucunun doğuyor olmasıdır. Bu nedenle Alman Hukuku'nda karşılıklar sadece, bu karşılıklara esas olan yükümlülüklerin zımni bir faiz payı içerdiği durumlarda iskonto edilebilmektedir.
- Standart'a göre, gelecekte ortaya çıkabile-

cek ve yükümlülük tutarını etkileyebilecek olayların karşılık tutarı belirlenirken dikkate alınması gerekmektedir. Standart, bu tür maliyet değişimlerinin dikkate alınabilmesi için bu olayların gerçekleşeceğine ilişkin yeterli ölçüde kanıt bulunmasını şart koşturmaktadır. Alman Hukuku'nda ise, nesnellik ilkesine UMS 37'ye oranla daha fazla ağırlık verilerek, bilânço gününde geçerli olan şartlar belirleyici kılınmakta ve sadece bilânço günü itibariyle ortaya çıkmış maliyet değişikliklerinin etkileri yükümlülük tutarına yansıtılmaktadır.

- UMS 37'ye göre, üçüncü şahıslara karşı olan rücu hakları (tazminatlar), eğer bu haklar hemen hemen kesin iseler, karşılık tutarı belirlenirken dikkate alınabilmektedir. Bu konuda ihtiyatlılık ilkesi açısından UMS 37 ile Alman Hukuku uyum içindedir. Ancak, UMS 37'ye göre rücu haklarının aktifleştirilmesi gerekirken, Alman Hukuku'na göre karşılık tutarından mahsup edilmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA**Literatür**

Adler / During / Schmaltz, Rechnungslegung nach Internationalen Standards, Stuttgart 2003, Stand Dezember 2003.

Akdoğan Nalan / Aydın Hamdi, Muhasebe Teorileri, Ankara 1987.

Akkaya Mustafa, Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen für das Steuerrecht. Grenzen der Umdeutung von Verträgen für steuerliche Zwecke, Ankara 1998.

Arıkan Vural, Türk Vergi Hukukunda Karşılıklar, Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri 22, İstanbul 1982, S. 185-199.

Aydın Erkan, Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme, Ankara 2002.

Başaran Funda, Alman ve Türk Vergi Bilânçosu Hukuklarında Gayri Maddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, İstanbul 1999.

Baetge Jörg / Kirsch Hans-Jürgen / Thiele Stefan, Bilanzen, 5. Baskı, Düsseldorf 2001.

Baetge Jörg / Hans-Jürgen Kirsch / Stefan Thiele, Konzernbilanzen, 5. Baskı, Duesseldorf 2000

Bayer Annual Report, 2002.

Berger / Ring, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Auflage, München 2003.

Böcking Hans-Joachim, Verbindlichkeitsbilanzierung, Wiesbaden 1994.

Busse von Colbe Walther / Ordelleide Dieter / Gebhardt Günter / Bernhard Pellens, Konzernabschlüsse, Rechnungslegung nach betriebswirtschaftlichen Grund-sätzen sowie nach Vorschriften des HGB und der IAS/IFRS, 7. Baskı, Wiesbaden 2003.

Çevik Orhan Nuri, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Ankara 2001.

Çevik Orhan Nuri, Anonim Şirketler, 2. Bası, Ankara 1979.

Doğanay İsmail, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt 1., 2. Bası, Ankara 1981.

Eren Fikret, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, 7. Baskı, İstanbul 2001.

Euler Roland / Engel-Ciric Dejan, Rückstellungskriterien im Vergleich – HGB versus IFRS, Wirtschaftsprüfung (WPg), Yıl 57, Sonderheft 2004, s. 139-154.

Euler Roland, Bilanzrechtstheorie und internationale Rechnungslegung, **Dieter Budde (Hrsg.)**, Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift für Heinrich Beisse, Duesseldorf 1997, S. 171-188.

Euler Roland, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996.

Exposure Draft of Proposed Amendments to UMS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits, 23.

Haaker, Andreas: Das Wahrscheinlichkeitsproblem bei der Rückstellungsbilanzierung nach UMS 37 und IFRS 3, Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Yıl 1, Sayı 2005, S. 8-15.

Herzig Norbert / Köster Thomas, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung sowie für Kulanzleistungen, **von Wysocki/Schulze-Osterloh (Hrsg.)**, Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Köln, Loseblatt, 24. Ergänzungslieferung (1999), Abteilung III/5, S. 1-180.

Hiçşmaz, Mazhar, Konusu Kalmayan Karşılıkların Muhasebe Tekniği Bakımından Tabi Tutulacağı İşlemler ile İlgili Etüd, İşbankasına Verilen Mütalaa (Rapor), **Teknalp Ünal**, Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, 2. Baskı, İstanbul 1979, S. 252.

- Hirsch Ernst E./ Tekinalp Ünal**, Das türkische Aktien- und GmbH-Recht, 2. Baskı, Baden-Baden 1999.
- Hirsch Ernst E.**, Das neue Türkische Handelsgesetzbuch, Geschichte, Ursachen und Ergebnisse einer Gesetzesreform, **Gierke J. von** (Hrsg.), Sonderdruck aus Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Konkursrecht, Cilt 119, Sayı 4, Stuttgart 1956.
- Hommel Michael / Schmidt Reinhard H. / Wüsteman Jens**, Adolf Moxter und die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung – Kontinuität und Zukunft eines Forschungsleitbildes, Wirtschaftsprüfung (WPg), Yıl 57, Sonderheft 2004, S. 84-98.
- Hommel Michael**, Rückstellungen für Abbruchkosten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, Der Konzern, Yıl 2003, Sayı 11, S. 746-754.
- İDTYDK**, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, T.C. Devlet Planlama Teşkilatı (Editör), İstanbul 1970.
- International Accounting Standards Board**, International Financial Reporting Standards IFRSTM 2005.
- İspir Ekrem/ Tahsin Yağmurlu/ Yılmaz Özbacı**, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985.
- Kaval Hasan**, Karşılıklarla İlgili Mevzuat ve Standart Genel Hesap Planı'nda Karşılıkların Düzenlenmesi, Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Yıl 1, Sayı 2, Ocak 1990, S. 15-22.
- Kızılot Şükrü**, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 2, Ankara 1994.
- Koç-Yalkın Yüksel**, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara 1975.
- Koç-Yalkın Yüksel**, Genel Muhasebe, 9. Baskı, Ankara 1995.
- Kropf Bruno**, Aktiengesetz, Bd. III, München 1973.
- Kupsch Peter**, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen im amerikanischen Jahresabschluss – eine vergleichende Betrachtung aus deutscher Sicht, Wolfgang Ballwieser (Hrsg.): US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 2000, S. 115-138.
- Kuhlewind Andreas-Markus**, Grundlagen einer Bilanzrechtstheorie in den USA, Frankfurt 1997.
- Kühne Mareike / Nerlich Christoph**, Vorschläge für eine geänderte Rückstellungsbilanzierung nach IAS 37: Darstellung und kritische Würdigung, Betriebs-Berater (BB), 60. Jg., 22. August 2005, S. 1839-1844.
- Küting Karlheinz / Weber Claus-Peter**, Der Konzernabschluss, 8. Baskı, Stuttgart 2003.
- Moxter Adolf**, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Düsseldorf 2003
- Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, 5. Baskı, Tübingen 1999.
- Moxter Adolf**, Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, Betriebs-Berater (BB) 1999, S. 519-525.
- Moxter Adolf**, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, Betriebs-Berater (BB), 1998, S. 2464-2467.
- Moxter Adolf**, Bilanzrechtsprechung, 3. Baskı, Tübingen 1993.
- Moxter Adolf**, Zum Passivierungszeitpunkt von Umweltrückstellungen, **Moxter Adolf** (Hrsg.), Rechnungslegung, Festschrift für Karl-Heinz Foster, Düsseldorf 1992, S. 427-437.
- Moxter Adolf**, Bilanzlehre, Cilt 1, Einführung in die Bilanztheorie, 3. Baskı, Wisbaden 1984.
- Moxter Adolf**, Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen 1982.
- Mellerowicz, Konrad**, Aktiengesetz, Großkommentar, Berlin 1970.

Öncel Mualla / Kumrulu Ahmet/ Çağan Nami, Vergi Hukuku, 12. Baskı, Ankara 2005.

Öncel Mualla / Kumrulu Ahmet / Çağan Nami, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara 1999.

Pellens Bernhard / Fülbier Rolf Uwe / Gassen Joachim, Internationale Rechnungslegung, 5. Baskı, Stuttgart 2004.

Reisoğlu Safa, Borçlar Kanunu, Genel Hükümler, İstanbul 2000.

Schmalenbach Eugen, Dynamische Bilanz, 13. Baskı, Köln ve Opladen 1962.

Schneider Dieter, Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie, München 1981.

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 20, RG, 15.02.2006, Sayı 26081.

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri XI, No 25, RG, 15.11.2003, Sayı 25290.

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Seri XI, No 1, RG, Tarih 29.01.1989, Sayı 20064.

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Seri XI, No 1, Ek (2) Şarta bağlı olaylara ilişkin açıklama.

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Ek: 4, Kanuna Tabi Ortaklıklarca (Aracı Kurumlar Dahil) Düzenlenecek Ayrıntılı Bilânço, (No 17 sayılı Tebliğ ile değiştirilen Sekil), SerPT.

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Ek: 3, Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar, Birinci Bölüm: Bilânço Kalemlerine İlişkin Açıklama, „Diğer Borç ve Gider Karşılıkları“, SerPT.

Tekinalp Ünal, Anonim Ortaklığın Bilânçosu ve Yedek Akçeleri, 2. Bası, İstanbul 1979.

Weber-Grellet Heinrich, Schmidt EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar, 21. Baskı 2002, § 5, Tz 382.

Wüstemann Jens: Vorschlag zur Novellierung der Rückstellungsbilanzierung nach UMS 37: eine verpasste Gelegenheit, Betriebs-Berater (BB), Yıl 60, Cilt 34, Sayı 22. Augustoz 2005, I (Die erste Seite).

Wüstemann Jens, Bilanzierung case by case, Lösungen nach HGB und IAS/IFRS, Heidelberg 2004.

MAHKEME KARARLARI

BFH, 17.2.1993 – X R 60/89, BFHE 170, S. 397.

BFH, 25.03.1992 – I R 69/91, BFHE 168, S. 527

BFH, 3.12.1991 – VII R 88/87, BFHE 167, S. 322.

BGH, 28.1.1991 – II ZR 20/90, BB 1991, S. 507.

BFH, 25.8.1989 – III R 95/87, BFHE 158, S. 58

BFH, 27.3.1996 – I R 3/95, BFHE 180, S. 155.

BFH, 12.12.1990 – I R 18/89, BFHE 163, S. 157.

BFH, 22.11.1988 – VIII R 62/85, BFHE 155, S. 322.

BFH, 5.12.1987 – IV R 81/84, BFHE 149, S. 55.

BFH, 10.10.1985 – IV B 30/85, BFHE 144, S. 395.

BFH, 1.8.1984 – I R 88/80, BFHE 142, S. 226.

BFH, 7.7.1983 – IV R 47/80, BFHE 139, S. 154.

BFH, 4.12.1980 – IV B 35/80, BFHE 132, S. 273.

BFH, 17.7.1980 – IV R 10/76, BFHE 133, S. 363

BFH, 20.03.1980 – IV R 89/79, BFHE 130, S. 165

BFH, 26.10.1977 – I R 148/75, BFHE 123, S. 547.

BFH, 19.2.1975 – I R 28/73, BFHE 115, S. 218.

BFH, 19.1.1972 – 114/65, BFHE 104, S. 422.

BFH, 23.9.1969 – I R 22/66, BFHE 97, S. 164.

BFH, 16.7.1969 – I R 81/66, BFHE 96, S. 510

BFH, 24.7.1964 – VI 289/63 U, BFHE 80, S. 220.

BFH, 20.11.1962 – I 242/61 U, BFHE 76, S. 307.

BFH, 18.10.1960 – I 198/60, BFHE 133, S. 363.

BFH, 29.5.1956 – I 224/55 U, BFHE 63, S. 40.

Danıştay, 4. Daire, Tarih 12.1.1978, Esas 1977/1834, Karar 1978/40, **Kızılot Şükrü**,

Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 2, Ankara 1994, S. 2566.

Danıştay, 4. Daire, Tarih 14.12.1977, Esas 1977/3450, Karar 1977/3331, **Kızılot Şükrü**,

Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 2, Ankara 1994, S. 2566.

Danıştay, 4. Daire, Tarih 1.4.1984, Esas 1984/1030, Esas 1985/346, **İspir Ekrem/ Tahsin Yağmurlu/ Yılmaz Özbacı**, Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları, Ankara 1985, S. 319.