

**TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR,
KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN
İNCELENMESİ VE BİR ÖRNEK
OLAY ÇALIŞMASI**

Fatma DEMİR

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Naciye GÖKÇE

Haziran, 2019

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR,
KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN
İNCELENMESİ VE BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI**

Hazırlayan
Fatma DEMİR

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Naciye GÖKÇE

AFYONKARAHİSAR 2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı'nın İncelenmesi Ve Bir Örnek Olay Çalışması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2019

Fatma DEMİR

İmza

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Naciye GÖKÇE
Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Duygu KIZILDAĞ
: Dr. Öğr. Üyesi Tülay TELLİOĞLU

İmza



İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Fatma DEMİR' in “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi Ve Bir Örnek Olay Çalışması” başlıklı tezi, 04/07/2019 günü saat 11:00' de Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği' nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

ÖZET

TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR, KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN İNCELENMESİ VE BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Fatma DEMİR

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Haziran 2019

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Naciye GÖKÇE

Günümüzde globalleşmenin etkisiyle ticaret uluslararası boyut kazanmıştır. Ticari işlemlerin uluslararası nitelik kazanması, finansal tabloların hazırlanmasında ortak bir dil kullanılmasını gerekli kılmıştır. Yatırım kararı alacak olan kişiler için finansal tablolarda yer alan bilgiler son derece önem taşımaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, gerçeği yansıtan, şeffaf ve kıyaslanabilir olması uluslararası ticaret için vazgeçilmez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye, dünyada ortaya çıkan standartlaşma çabalarının gerisinde kalmamış ve uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmuştur. Bu standartların iyi anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi uluslararası arenada Türkiye'nin de var olabilmesi açısından son derece önemlidir. Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları'ndan, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ele alınmış, bu konu hakkında ayrıntılı bilgi verilmeye

alışılmıştır. Bu kavramlardan hangilerinin finansal tablolara ne şekilde yansıdığının, ayrıntılarına değinilerek ve örnek uygulamalarla desteklenerek daha anlaşılır hale gelmesini sağlamak amaçlanmıştır.

Çalışmanın daha iyi kavranabilmesi için Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamakla yükümlü bir işletmeye ait, TMS 37 kapsamına giren işlemleri, örnek bir uygulama hazırlanarak, muhasebeleştirilmiş ve dönem sonu itibarı ile standartlara uygun finansal tabloları sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: TMS 37, Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar

ABSTRACT

A CASE STUDY OF TAS 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS EXAMINATION

Fatma DEMİR

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

June 2019

Advisor: Assoc. Dr. Naciye GÖKÇE

Nowadays, trade has gained an international dimension with the impact of globalization. The international nature of trade transactions requires the use of a common language in the preparation of financial statements. The information contained in the financial statements for those, who will make investment decisions, is extremely important. The fact that the information contained in the financial statements is objective and comparable is an indispensable element for international trade.

Turkey has not fallen behind the efforts of standardization in the world and has set up Turkish Accounting Standards in line with international standards. It is extremely important to understand and apply these standards in terms of the existence of Turkey in the international arena. In this context, among the Turkish Accounting Standards, TAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent

Assets have been analyzed and detailed information on this issue has been provided. It aims to make it more understandable by referring to the details of how these concepts are reflected in the financial statements and supporting them with sample applications.

In order to make the work more understandable, the transactions of an enterprise that is obliged to obey the Accounting Standards of Turkey have been done with a sample application and financial statements have been presented in accordance with the standards at the end of the period.

Keywords: TAS 37, Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets

ÖNSÖZ

Desteğini ve güvenini benden esirgemeyen, bana daha fazla destek olabilmek için evinin kapılarını açan, sabırla ve ilgiyle benim için elinden gelenin fazlasını yapan, saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Naciye GÖKÇE'ye teşekkürü bir borç bilir, şükranlarımı sunarım.

Çalışma süresince ve hayatımın her anında, tüm zorlukları benimle göğüsleyen ve bana destek olan değerli eşim Serkan DEMİR'e ayrıca bana sevgi ve saygının önemini öğreterek, beni bu günlere getiren ve benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen, bu hayattaki en büyük şansım olan aileme sonsuz teşekkürler.

Fatma DEMİR

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI

1. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU	3
2. MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	4
2.1. DÜNYADA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN GELİŞİMİ.....	4
2.2. STANDARTLARLA BİRLİKTE MUHASEBEDE ORTAK BİR DİL KULLANIMININ ÖNEMİ	5
2.3. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN GELİŞİMİ.....	7

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN İNCELENMESİ

1. TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN AMACI, KAPSAMI VE STANDARTTA GEÇEN KAVRAMLAR.....	10
1.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI	10
1.2. TMS 37 KARŞILIKLAR KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDINDA GEÇEN KAVRAMLAR	11
1.2.1. Karşılık Kavramı	12
1.2.2. Yükümlülük Kavramı.....	13

1.2.3.	Koşullu Borç Kavramı.....	14
1.2.4.	Koşullu Varlık Kavramı.....	15
2.	KARŞILIKLARIN TMS 37 STANDARDI VE TÜRKİYE'DEKİ MEVZUATLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	17
2.1.	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 37' YE GÖRE KARŞILIK KAVRAMI.....	17
2.2.	MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE KARŞILIK KAVRAMI	20
2.2.1.	Aktif Değer Azalışları Karşılıkları	20
2.2.2.	Borç ve Gider Karşılıkları.....	21
2.2.3.	Yedek Niteliğindeki Karşılıklar	22
2.3.	VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI	22
2.4.	TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI	24
2.5.	SERMAYE PİYASASI KURULU'NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI ..	25
2.6.	BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU'NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI	27
3.	KARŞILIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	28
3.1.	KARŞILIKLARIN TAHAKKUKU.....	28
3.1.1.	İşletmenin Geçmiş Bir Olayla İlgili Mevcut Bir Yükümlülüğünün Bulunması	29
3.1.2.	Yükümlülüğün Yerine Getirilmesi İçin Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletme Dışına Çıkma İhtimalinin Bulunması	30
3.1.3.	Yükümlülük Tutarına İlişkin Güvenilir Bir Tahmin Yapılabilmesi.	31
3.2.	KARŞILIK TUTARININ BELİRLENMESİNDE VE KAYITLARA ALINMASINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DURUMLAR	31
3.2.1.	Riskler ve Belirsizlikler.....	31
3.2.2.	Gelecekteki Olaylar.....	32
3.2.3.	Varlıkların Elden Çıkarılmalarının Beklendiği Durumlar	32
3.2.4.	Tazminatlar	32
3.2.5.	Karşılıkların Değerlemesi ve Kullanımı.....	33
3.3.	KARŞILIK TUTARININ ÖLÇME YÖNTEMLERİ.....	33
3.3.1.	Beklenen Değer Yöntemi	34
3.3.2.	Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi.....	36
3.3.3.	Bugünkü Değer Yöntemi	36
3.4.	KARŞILIK TUTARININ MUHASEBE KAYITLARINA ALINMASI ..	39

4. KOŞULLU BORÇ KAVRAMININ İNCELENMESİ.....	49
4.1. KOŞULLU BORÇLARIN TANIMI.....	49
4.2. KOŞULLU BORÇLARIN TAHAKKUKU.....	50
4.3. KOŞULLU BORÇLARIN FİNANSAL TABLO DİPNOTLARINDA GÖSTERİLMESİ.....	51
5. KOŞULLU VARLIK KAVRAMININ İNCELENMESİ.....	52
5.1. KOŞULLU VARLIKLARIN TANIMI.....	52
5.2. KOŞULLU VARLIKLARIN TAHAKKUKU.....	52
5.3. KOŞULLU VARLIKLARIN FİNANSAL TABLO DİPNOTLARINDA GÖSTERİLMESİ.....	54
6. KARŞILIKLAR VE KOŞULLU BORÇLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	55
6.1. KARŞILIKLAR VE KOŞULLU BORÇLAR ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	55
6.2. KARŞILIKLAR VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER ARASINDAKİ FARKLAR.....	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA

1. ÇALIŞMANIN AMACI.....	59
2. BİR ÜRETİM İŞLETMESİNİN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU.....	59
3. İŞLETMENİN MALİ TABLOLARININ YAYINLANMASI İLE İLGİLİ ESASLAR VE UYGULANACAK MUHASEBE POLİTİKALARI.....	60
3.1. MALİ TABLOLARI HAZIRLAMA PRENSİPLERİ.....	60
3.2. MALİ TABLOLARIN YÖNETİM KURULUNCA ONAYLANMASI....	60
3.3. DÖNEMSELLİK.....	60
3.4. STANDARDA GÖRE DÜZELTİLMİŞ YENİ YORUMLAR.....	61
4. X MADEN SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ'NİN KARŞILIKLARININ, KOŞULLU BORÇLARININ VE KOŞULLU VARLIKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	61
4.1. DİĞER KISA VADELİ KARŞILIKLAR.....	61
4.1.1. Dava Karşılıkları.....	61
4.1.2. Bayi Prim Karşılıkları.....	62
4.1.3. Yeniden Yapılandırma Gider Karşılıkları.....	63
4.2. DİĞER UZUN VADELİ KARŞILIKLAR.....	65
4.2.1. Garanti Gider Karşılıkları.....	65
4.2.2. Arazi Yeniden Düzenleme Gider Karşılığı.....	67
4.3. KOŞULLU BORÇ.....	68

4.4. KOŞULLU VARLIK	69
4.5. VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	69
4.5.1. Kurumlar Vergisi.....	69
4.5.2. Ertelenmiş Vergi.....	70
4.6. BİLANÇO İLE İLGİLİ DÜZELTME KAYITLARI	70
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	73
KAYNAKÇA	76

TABLULAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Örnek 1 Durum Tablosu.....	44
Tablo 2. Örnek 2 Durum Tablosu.....	47
Tablo 3. Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar.....	61
Tablo 4. Bayi Prim Karşılıkları	62
Tablo 5. Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	65
Tablo 6. Garanti Gider Karşılıkları	65
Tablo 7. Garanti Gider Karşılıkları Hesaplama Tablosu.....	65
Tablo 8. Garanti Gider Karşılıkları Dönem İçi Hareketleri	66
Tablo 9. Örnek İşletmenin Ocaklarının Arazi Yeniden Değerleme Gider Karşılığı .	67
Tablo 10. Arazi Yeniden Değerleme Gider Karşılıkları Bugünkü Değerleri.....	68
Tablo 11. Kurumlar Vergisi Yükümlülüğünün Hareketleri	69
Tablo 12. Karşılık Türlerine Göre Ertelenmiş Vergi Varlığı	70
Tablo 13. Düzeltilmiş Bilanço Aktif	70
Tablo 14. Düzeltilmiş Bilanço Pasif.....	71
Tablo 15. Düzeltilmiş Gelir Tablosu	72

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. TMS 37'ye Göre Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkış Olasılığına Göre Karşılık Ayrılması Algoritmik Akış Diyagramı	41
Şekil 2. Koşullu Varlık Tahakkuku İşlem Basamakları.....	53
Şekil 3. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişki	56
Şekil 4. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İşlem Döngüsü	57

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BİST	: Borsa İstanbul A.Ş.
BM	: Birleşmiş Milletler
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS/UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASC/UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS/UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odası Birliği

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Dünyada yaşanan teknolojik gelişmeler nedeniyle ülkeler arasında ticari rekabetin artması, işletmelerin farklı ülkelere yatırım yapma gerekliliğini doğurmuştur. Uluslararası boyutta ticaret yapabilen işletmelerin, farklı ülkeler için farklı finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının, dikkate alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Finansal tabloların oluşturulması sırasında farklı kriterlerin kullanılması ve farklı ölçüm esaslarının benimsenmesi, finansal tabloların karşılaştırılabilir olma özelliğini yitirmelerine neden olmuştur.

Ülkeler arası finansal ilişkilerin gelişmesiyle birlikte yaşanan bu sıkıntılar, ülkeleri ortak bir payda altında toplayabilecek bir yapının doğmasına neden olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK), hazırladığı uluslararası muhasebe standartları ile ticaret hayatındaki bu karmaşıklığı gidererek tekdüzeliği sağlamayı hedeflemiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), ortaya çıkan farklılıkları, finansal tabloların düzenlenmesi ve ilgililere sunulması sırasında muhasebe standartlarını kullanarak ve uluslararası uyumu sağlayarak, azaltmayı amaçlamaktadır. Ülkemizde ticari hayatın, uluslararası anlamda gelişme göstermesi ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuş ve bu sayede dünyaya entegre olma anlamında önemli bir adım atılmıştır.

Bu çalışmanın konusu ise Türkiye Muhasebe Standartlarından 37 nolu standart olan “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardının incelenmesidir. Karşılıklar konusu mevcut muhasebe uygulamaları içerisinde yer almış olsa da standartların uygulanmaya başlamasıyla birlikte, uygulamadan kaynaklanan farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Finansal tabloların hazırlanmasında son derece önemli olan bu konu hakkında detaylı bilgiler verilip, yapılan bir uygulama örneğiyle bu anlatımlar somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, dünyada ve Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili bilgiler verilerek muhasebede ortak bir dil kullanımının önemi vurgulanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, TMS 37 Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı incelenmiş olup, karşılıklar konusu, Türkiye'deki mevzuatlar açısından ve standardın getirdiği yenilikler açısından incelenerek, uygulamada karşılaşılan farklılıklara değinilmiştir. Ayrıca standardın amacı, kapsamı üzerinde durulmuş, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların finansal tablo dipnotlarında ne şekilde yer alacağı konusunda bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, hisseleri Borsa İstanbul'da işlem gören bir maden üretim işletmesinin; karşılıklarla ilgili işlemlerini, TMS 37 kapsamında nasıl muhasebeleştirdiğini ve sonuçların finansal tablolara nasıl yansıdığını göstermek amaçlı bir örnek uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulamada kullanılan finansal tablolar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ve standarda göre karşılaştırmalı olarak hazırlanarak aradaki farklılıkların gösterilmesi sağlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI

1. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU

Dünyada ekonomilerin gelişmesinin göstergesi olan büyük işletmeler için, hızla gelişen sermaye piyasalarında uluslararası şirketlerin sayılarının giderek çoğalması sonucunda, bilginin paylaşımında sıkıntı yaşanmaması adına bir standartlaşmanın sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Muhasebe standartları, muhasebe alanında, uygulamaya tekdüzelik sağlamak için muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri ile uyumlu olarak belirlenmiştir. Tekdüzen hesap planı, yasal hükümler ve bildirililerden oluşan, kendi içinde tutarlılık gösteren bir sistematigi bulunan, belli kuralları içeren bir bütündür (Yazıcı, 2003: 35).

Muhasebe standardı ile mali tabloların, raporların ve bunlara kaynaklık eden verilerin, standartta belirtilen kurallara uygun olarak işlenmesi sağlanarak bu düzenlemeler doğrultusunda ortaya çıkan mali tablo ve raporların tek tip olması sağlanır. Türkiye’de muhasebenin standartlaşmasıyla alakalı, zaman içinde birçok çalışmalar yapılmıştır. Ancak ülkelerin birbirleriyle ticari ilişkilerin artması, çok uluslu şirketlerin her geçen gün çoğalması, muhasebenin standartlaştırılması hususundaki çalışmaların, uluslararası düzeydeki çalışmalara dönüşmesini sağlamıştır. Uluslararası kıyaslama yapabilmek, muhasebe alanında uluslararası düzeyde standartlaştırmanın sağlanmasını kaçınılmaz hale getirmiştir (Erdoğan ve Dinç, 2009: 155).

Farklı zamanlarda belli başlı ülkelerde başlatılan ulusal nitelikteki faaliyetler, belli bir süre sonra uluslararası manada ortak bir muhasebe standardı fikrini doğurmuştur. 1973 yılında Kanada, İngiltere, İrlanda, Fransa, Almanya, Meksika, Hollanda, Japonya ve Amerika kendi muhasebe kuruluşları ile aralarında bir anlaşma yaparak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC - International Accounting Standard Camitte) kurulmuştur (Mısırlıoğlu, 1998: 52).

IASC'den başka uluslararası muhasebe standardizasyonu ile ilgilenen çok sayıda uluslararası kuruluş vardır. “Uluslararası Para Fonu (IMF - International Monetary Fund)”, “Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO-International Organizatör of Securities Commissions)”, “Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, (OECD - Organization for Ekonomice Corporation and Development)”, “Birleşmiş Milletler, (BM-United Nations)”, gibi kuruluşlardır. Bu kuruluşların hiç birisi muhasebe alanında IASC gibi belirleyici olmamıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının tektipleştirilmesi konusunda, dünyada iki ayrı görüş ortaya atılmıştır. Bu standartların hiç değişikliğe uğramadan olduğu gibi kabul edilip uygulanmasını isteyen bir grup ve uluslararası muhasebe standartlarına yakınlaşmaya özen göstermek anlayışının benimseyen bir grup vardır. İlk görüşü uygulamayı tercih eden ülkeler arasında, “Avrupa Birliği, Avustralya, Yeni Zelanda, Rusya, Güney Afrika, İsviçre, Türkiye” vardır. İkinci anlayışı benimseyen ülkeler “Kanada, Çin, Hong Kong, Japonya, ABD”dir (Akdoğan, 2006: 4).

2. MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Küreselleşme ile dünyada, uluslararası şirketlerin ve bağlantılarının sayıca artmış olması ulusal ve uluslararası işletmelerin ortak bir dil kullanmaları gereksinimini doğurmuştur. Avrupa Birliği müzakereleriyle birlikte Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’na uyum ile ilgili oldukça hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” (TMSK) 07 Mart 2002 yılında ilk defa toplanarak çalışmalara başlamış, 30.01. 2007 tarihinde yürürlükteki bütün standartlar Türkçe’ye çevrilerek yayınlanmıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 155).

2.1. DÜNYADA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NIN GELİŞİMİ

Uluslararası Muhasebe Standartları, kendi muhasebe sistemlerini kullanan ülkelerin, uluslararası ticaretlerinde muhasebe kayıtları ve finansal tablolar açısından diğer ülkelerle bir bütünlük ve tekdüzelik yakalayabilmek için uymaları gereken kuralları içeren bir metindir (Yazıcı, 2003: 36).

Dünyada küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımlar yaygınlaşmaya başlamıştır. Yaşanan bu gelişmeler ve ticaretin uluslararası nitelik taşımaya başlaması ile yatırım yapan kişilerin farklı ülkeleri tercih etmelerinin neticesi olarak, ticaretin yapıldığı tüm yerlerde benzer olayların aynı dille anlatıldığı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir, ortak bir muhasebe dili ihtiyaç haline gelmiştir. Yatırımların bu yönde gelişmesi ile dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunun önünü açılmış, uyum ve uyumlaştırma süreçleri de hızlanmıştır. Yatırımcıların, ticarete bulunduğu ülkelerdeki muhasebe uygulamalarını anlayabilmesi ve güven duyması son derece önemlidir (Akdoğan, 2003: 32).

2.2. STANDARTLARLA BİRLİKTE MUHASEBEDE ORTAK BİR DİL KULLANIMININ ÖNEMİ

Dünyada ekonomik alanda yaşanan gelişmeler, ülke ekonomilerini çok zaman ulusal olmaktan çıkarıp uluslararası boyuta taşımaktadır. Bu durum mali tabloların hazırlanması ve raporlanması sırasında aynı muhasebe dili ve yöntemleri kullanılmasını ve mali tabloların bu yöntemlere göre hazırlanmasını teşvik etmektedir. Bu gelişmeler ışığında yapılan çalışmalar başlangıçta ülkeler düzeyinde olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Fransa ve Almanya bu çalışmaların yürütülmesine liderlik eden ülkelerdendir. Uluslararası ticaret yapan işletmelerin sayıca çoğalması ve bu anlamda uluslararası sermaye hareketliliğinin artması, uluslararası arenada ortak bir dilin kullanımını gerektirmektedir. Yatırımcıların, sermaye piyasalarında yatırım ile ilgili kararlar verirken ülke bazında değil de dünya bazında kararlar vermeleri, ülkeler arasında kıyaslama yapmalarına neden olmuştur. Yatırımcıların bu karşılaştırmaları yapabilmeleri için de uluslararası anlamda standartlaşmış bir raporlama dilini kullanmaya gereksinim duymaktadırlar. Yabancı yatırımcılar yatırımlarını değerlendirirken raporlamadan kaynaklanan sorunlarla karşılaşmak istemezler (Erdoğan ve Dinç, 2009: 155).

Güvenilir, anlamlı, kıyaslama yapılabilen verilerin elde edilmesi, ilgili tarafların ihtiyaçlarına en uygun şekilde cevap vermek açısından, uluslararası anlamda ortak bir dil oluşturulabilmesi için “Uluslararası Muhasebe Standartları’nın” ortaya çıkarılması kaçınılmaz olmuştur. İşletme ile alakalı tüm ilgi grupları işletmeye yönelik kararlarını mali tabloları baz alarak gerçekleştirmektedirler. Muhasebe

verilerinin kıyaslanabilir bir özelliğe sahip olması, mali tabloların gerçekçi ve işlevsel olmasını sağlamaktadır (Yalkın, 2002: 2).

Yüksek kaliteli ve uluslararası geçerliliği olan standartlarla yerli ve yabancı yatırımcıların karşılaşılabilecekleri sorunların, ortadan kaldırılarak daha rahat yatırım ve ticaret yapabilmeleri hedeflenmektedir (Akgül ve Akay, 2004: 4).

Uluslararası Muhasebe Standartları, mali tabloların ve raporlarının, işletmeye ait varlık ve yükümlülükleri, gerçek ve objektif olarak yansıtması esasına dayanır. Yatırımcılar uluslararası standartlara yönelik raporlama yaptıkları taktirde varlıklarını ve yükümlülüklerini gerçek anlamda ve şeffaf bir şekilde gösterebileceklerdir. Karşılaştırılabilirlik ile ilgili çalışmalar ilk defa 1960 yılında farklı ülkelerin muhasebe kayıtlarında sağlıklı değerlendirmeler yapabilmek amacıyla başlatılmıştır. “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)”, “Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü(IOSCO)”, “Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)” gibi kuruluşlar, finansal alandaki uyumun ortaya çıkarılması için ilk olarak 1973 yılında “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ni(IASC)” kurmuşlardır. IASC yapmış olduğu çalışmalar neticesinde standartlar yayınlamaya başlamıştır. Gelişmeler yaşandıkça yayınladığı standartları revize etmiştir. AB’ye üyesi ülkeler standartları 2005 yılından itibaren uygulamaya başlamıştır.

Muhasebe standartlarının önemi şöyle özetlenebilir (Akgül ve Akay, 2004: 35):

- İşletmelerin finansal performansının tam olarak ortaya konulması ile gerçeği yansıtan planlamalar yapılmasına olanak sağlamak,
- Amaç ve hedeflerin belirlenmesinde doğru karar verilmesine yardımcı olmak,
- Raporlama dönemlerinde analiz kolaylığı sağlamak,
- Diğer firmaların finansal tablolarından yola çıkılarak gerçekleştirilen kıyaslamaların doğru bir şekilde algılanmasına katkı sağlamak,
- Denetim açısından kolaylık sağlamak
- İşletme performanslarını kendi içerisinde ve farklı dönemler bazında karşılaştırabilmelerine ve doğru kararlar alınmasına yardımcı olmak.

2.3. TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN GELİŞİMİ

Günümüz işletmeleri küresel rekabet ortamında avantaj elde edebilmek için yatırım yaparken sadece ülkelerindeki iş olanaklarına değil dünya piyasasına da bakmaktadırlar. Muhasebe standartları, finansal açıdan ülkeler arasında birliktelik oluşturmak için muhasebenin evrensel normlarına uygun olarak belirlenmiş kendi içinde tutarlı olan, mali tabloların oluşturulmasına bir düzen getiren ve kuralları olan bir bütünü ifade etmektedir (Akgün, 2013: 10).

Türkiye’de, diğer ülkelerle ticaret hayatında ortak bir yöntem geliştirerek, sade, karşılaştırılabilir ve objektif finansal tablolar oluşturabilmesi ve karışıklığın engellenebilmesi gereği doğduğundan, IAS’lerle uyumu birebir hale getirilmiş TMS/TFRS seti uygulamaya konulmuş, oluşturulan bu standartlara borsaya kote olmuş işletmelerde uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Bu gelişmeler ışığında Türk Ticaret Kanunu’nda da değişiklik yapılması gerekmiş ve Yeni Türk Ticaret Kanunu hazırlanmıştır. Yeni TTK ve TMS/TFRS’lerin uygulanmasını benimsemektedir (Kocamaz, 2012: 107).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının “Türk Ticaret Kanunu (TTK)” ile “Vergi Usul Kanunu (VUK)” hükümlerince yapıldığı, fakat bu hususlardaki düzenleyici hükümlerin gereksinimlere cevap vermede yetersiz kaldığı durumlarda, yasal yetkiyi elinde barındıran kimi kuruluşların kapsama alanına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirdiği görülmektedir.

Türkiye’deki “Türk Muhasebe Hukuku”nun;

- “*Vergi Usul Kanunu (VUK)*”
- *Türk Ticaret Kanunu (TTK)*
- *Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliğleri,*
- *Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliğleri,*
- *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT),*
- *Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğleri,*
- *TMS”*

ve bunun gibi düzenlemelerden meydana geldiği bilinmektedir (Çelik, 2006: 18).

Örneğin bir işletme bilançosunu vergi dairesine verirken “1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT)”, bir aracı kurum olan SPK’ya

vereceği zaman “SPK Muhasebe Standartlarını”, BDDK’ya vereceğinde “BDDK Muhasebe Standartları’nı” ve uluslararası kredi almak istediğinde “Uluslararası Muhasebe Standartları’nı” esas almalı ve finansal tablolarını bu doğrultuda düzenlemelidir (Kocamaz, 2012: 117).

Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında kurulan “Muhasebe Standartları Komisyonu”, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni (MSUGT)” uygulamaya koyarak bu zamana kadar Türkiye’de uygulanması zorunlu tutulan en kapsamlı çalışmaya imza atmıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156). 1994 yılında “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)”, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamayı kolaylaştıracak özerk bir yapı olan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nu (TMUDESK)” kurmuştur. TMUDESK 2001 yılına kadar çeviriden öteye gidememiş olan 19 adet standart yayınlamış ve yetkilerini “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK)” devretmiştir (Çelik, 2014: 67)

Türkiye’de Muhasebede ortak bir dil kullanımı için uluslararası standartlara uyumlu olarak TMS hazırlanmıştır. Türkiye’nin AB’ye tam üyelik için başvuruda bulunması ile AB düzenlemelerinin yapılmasını sağlamış ve son olarak da “Uluslararası Muhasebe Standartları” Türkiye’deki muhasebe standartlarının şekillenmesinde etkili olmuştur.

Türkiye’de TMS’lerin gelişimi, iktisadi ve siyasal diyalogunun kuvvetli olduğu ülkelerden sırasıyla Fransa, Almanya ve 1950 yılından sonra da ABD ile bu ülkelerin yasaları örnek alınarak devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. 2002 yılında “Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK)” kurulmuştur. Bu kurum Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almış, bu metinlerin Türkçeye çevrilmesini sağlanarak Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuştur. Bu faaliyetler 2 Kasım 2011 tarihinden itibaren “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun” yetkisi altında toplanmış bulunmaktadır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011: 81).

Türk şirketlerin dünya piyasalarında etkin bir rol oynaması, rekabet edebilmesi, finansal gereksinimlerini karşılamaları ve yabancı şirketlerin Türkiye’de yatırım yapmalarını teşvik etmek için Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu

(TMSK) kurulmuş, devlet öncülüğünde bütün işletmeleri içine alan, TMS'lerin yayınlanması hedeflenmiş ve muhasebe standartlarını düzenleyen çalışmalar gerçekleştirilmiştir (Selimoğlu, Aslan, ve Güvemli, 2009: 217).

TMSK tarafından IAS'lerle tam uyumlu ve IAS/IFRS'leri çevirisi niteliğindeki TMS/TFRS'ler hazırlanmıştır. Hazırlanan bu standartlar IAS'ler ile birebir uyumlu oldukları için ülkemizde yatırım yapmak isteyen yabancı yatırımcılara, güvenilir, şeffaf ve doğru bilgiler sunarak yatırım yapmalarına imkân sunmaktadır. IAS'lerde bir değişiklik olduğunda, hemen TMS'ler de güncellenmekte ve IAS'lerle uyumlu hale getirilmektedir (Karababa, 2018: 19).

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN İNCELENMESİ

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, “15/02/2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazete’de” 01/01/2006 tarihinden sonraki dönemde uygulanması üzere yayınlanmıştır. TMS 37 ile karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların gerçeği yansıtacak şekilde ölçülmesi, kayıtlara alınması ve rapor haline getirilmesiyle mali tablolar, güvenilir bilgi sunarak manipülasyonların engellenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca TMS 37’nin diğer bir amacı, muhasebenin temel kavramlarından “ihtiyatlılık” kavramına uygun olarak, işletmenin karşılaşacağı risklere önlem alınmasını sağlamaktır. Böylelikle finansal raporlamanın gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanması sayesinde, ilgililerin çıkarları gözetilmiş olacaktır.

1. TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN AMACI, KAPSAMI VE STANDARTTA GEÇEN KAVRAMLAR

Çalışmanın bu bölümünde karşılıkların TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve Türkiye’deki mevzuatlar açısından incelenmesinden önce standardın amacı, kapsamı ve standartta geçen kavramlar ile ilgili bilgilendirme yapılacaktır.

1.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

TMS 37 standardının amacı; işletmenin, finansal tablolarını düzenlerken karşılıklarına, koşullu borçlarına ve koşullu varlıklarına ilişkin, uyması gereken usul ve esasları açıklamaktır. Ayrıca finansal tablo kullanıcılarının bu bilgileri doğru bir şekilde anlamaları için ihtiyaç duyulan bilgilerin mali tabloların dipnotlarında açıklanmasını sağlamaktır (KGK, TMS 37: md. 1-9).

İşletmeler, karşılıklarını, koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını muhasebeleştirirken aşağıda belirtilen durumlardan kaynaklananlar hariç tutulmak şartıyla, TMS 37 hükümlerini uygular.

- Bilançonun aktifini düzenleyen, şüpheli ticari alacaklar karşılığı, varlık değer düşüklüğü karşılığı ve amortismanlar gibi kavramlar, varlıkların kayıtlı değerini düzeltmek için yapıldığından bu standardın konusu içinde yer almaz (KGK, TMS 37: md. 7)
- Karşılık ayrıldığında işletmenin katlanacağı maliyetler, bu standart kapsamında ne zorunlu tutulmuştur ne de yasaklanmıştır. (KGK, TMS 37: md. 8)
- İşletmenin ayıracağı karşılığın konusu standartta başka bir konuyu ilgilendiriyorsa bu standart yerine ilgili standardın uygulanması gerekir. (KGK, TMS 37: md. 2-5)
- Durdurulan faaliyetler dahil olmak üzere, bu standart yeniden yapılandırma ile ilgili karşılıklara uygulanmaktadır. Yeniden yapılandırma kapsamında yürütülen bir faaliyet durdurulan faaliyet kapsamına girmişse, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı’na” göre ek bilgilendirmeler yapılması gerekebilir. (KGK, TMS 37: md. 9)

İşletmeler, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler dışında, belli şartlar altında uygulamaya konacak olan sözleşmelerin sebep olduğu ve diğer bir standartta düzenlenmiş haller hariç tutulmak üzere, karşılıklarını, koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını muhasebeleştirirken TMS 37 standardının hükümlerini uygular.

1.2. TMS 37 KARŞILIKLAR KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARTINDA GEÇEN KAVRAMLAR

TMS 37 de karşılık kavramı “gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler” şeklinde ifade edilmiştir. Geçmişte oluşan bir olay sebebi ile ortaya çıkan, ödenecek olmasına rağmen miktarı tam olarak öngörülemeyen veya miktarı belli olsa bile ödemenin zamanı, tutarı ve ödenip ödenmeyeceği belli olmayan borçlar bu tanımın kapsamındadır.

Bu standarda göre aşağıdaki şartların gerçekleşmemesi halinde, bir karşılığa mali tablolarda yer verilmesi uygun görülmemektedir (rten, Kaval ve Karapınar, 2011: 582).

- Karşılığın ne amaçla ayrılacağını,
- Nitelik açısından karşılığa benzeyen gider tahakkuku, koşullu borç kavramları arasındaki farklılıkları,
- Karşılık ayrılmak için gerekli ön şartların neler olduğunu ifade eder.

1.2.1. Karşılık Kavramı

Ortaya ıkma tarihi ve miktarı belli olmayan yükümlülüğe karşılık denir. İleriki bir tarihte yapılacak olan harcamanın tarihinin ve tutarının kesin olmamasından dolayı ticari borçlardan ya da tahakkuklardan farklı değerlendirilirler. Ticari borçlar, bedeli satıcıya ya da tedarik ediciye ödenen, faturası kesilen ya da resmi olarak anlaşılan borçları ifade eder. Tahakkuklar ise gerçekleşmiş ancak henüz ödemesi yapılmamış, faturası kesilmemiş ya da resmi olarak anlaşılma yapılmamış olan borçlar olarak tanımlanır. Bu sebepten tahakkuklar genelde ticari faaliyetlerden kaynaklanan borçların bir parçası olarak ifade edilirler ancak karşılıklar ayrı bir Şekilde gösterilirler (KGK, TMS 37: md. 11).

Karşılıklar bazı durumların var olması şartı ile bilanço ve gelir tablolarına yansıtılırlar. Bu şartlar (KGK, TMS 37: md. 14):

- Hukuki yükümlülük olsun ya da zımni yükümlülük olsun ortaya çıkan yükümlülüğün geçmişteki bir durum sebebiyle ortaya çıkmış olması gereklidir.
- Mevcut yükümlülük işletmeden ekonomik yarar ihtiva eden kaynakların çıkmalarına büyük olasılıkla imkân vermelidir.
- Yükümlülük miktarı güvenilir bir Şekilde tahmin edilebilmelidir. Aksi halde, karşılıklar mali tablolara yansıtılamaz.

Aslında karşılıkların tümü, zaman ve tutar bakımından kesin olmadıklarından dolayı koşulludurlar. Fakat TMS 37 “koşullu” sözcüğünü tam manasıyla Şöyle ifade etmektedir. İşletmenin kontrolünde bulunmayan, kesin bir durum belirtmeyen bir olayın gelecekte bir zamanda gerçekleşmesiyle varlıkları teyit edilecek, bu sebeple mali tablolara yansıtılamayan varlık ve yükümlülüklerdir (KGK, TMS 37: md. 12).

Karşılıklar, şayet güvenilir bir öngörü varsa ve işletmeden fayda içeren kaynakların çıkmasına neden oluyorsa muhasebeleştirilir (KGK, TMS 37: md. 13). Karşılıklar, işletmenin yükümlülüklerini belirtirler. Tutarı kesin olarak bilinmeyen ya da bilinse bile ne zaman tahakkuk edeceği belli olmayan değerlerdir. Bu nedenle karşılıklar bilançonun pasifinde borç ve gider karşılıkları içinde yer alır ve aktif düzenleyici olan hesaplardan farklı bir fonksiyonu vardır. Borç karşılıklarında gelecekte yapılacak harcamanın zamanı ve tutarı net olarak belli değildir, bu yönüyle ticari borç ve tahakkuklardan ayrılır. Bilançodan ayrı kalem olarak raporlanır (Tosunoğlu ve Cengiz, 2019: 64).

TMS 37 standardı, ihtiyatlılık kavramı gereğince işletmelerin gerekli önlemleri önceden alması ve böylece ileride karşı karşıya kalabileceği belirsizliklere, risklere karşın tedbirli olmayı amaçlamaktadır. Tam kesinlik olmadığı için gerçekleşme olasılığı yüksek olsa da finansal tablolarda yer verilemeyen durumlar karşılıklar aracılığıyla çözülebilmektedir. Önemli olduğu halde finansal tablolara yazılamayan bilgilerin bu tablolara yansıtılabilmesi için borç ve gider karşılıkları hesapları kullanılmaktadır (Çalış, 2012: 105).

TMS 37 Standardı'nda geçen karşılıklara aşağıdaki örnekler verilebilir (Sağlam, Yolcu, ve Eflatun, 2012: 473-474):

- Garantili Satışlar İle İlgili Karşılıklar
- Vergi Davaları İle İlgili Karşılıklar
- Satış Primleri İle İlgili Karşılıklar
- Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler İle İlgili Karşılıklar
- Çevre Zarar ve Yeniden Düzenleme İle İlgili Karşılıklar
- Yeniden Yapılandırmalar İle İlgili Karşılıklar

1.2.2. Yükümlülük Kavramı

Geçmişteki olaylar sebebiyle ortaya çıkan, gerçekleşmesi durumunda ekonomik yarar içeren kaynakların işletme dışına çıkmasına sebebiyet verecek olan mevcut yükümlülüklerdir.

Sorumluluk Doğuran Olay: İşletmenin ortaya çıkan yükümlülüğü yerine getirmekten başka çaresinin olmaması durumunda, hukuki olarak ya da zımnen bir kabulden ortaya çıkan yükümlülük oluşturan olaydır.

Hukuki Yükümlülük: Sözleşmeler, hukuki düzenlemeler ve diğer yasal uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüktür.

Zımnî Kabulden Doğan Yükümlülük: İşletmelerin, daha önceki uygulamaları, açıkladığı politikaları ya da yeterli düzeyde yaptığı açıklamalarla, bir takım yükümlülükleri üstleneceğini taahhüt etmesi ve bu açıklamalar doğrultusunda üçüncü kişiler üzerinde gerçekçi bir beklenti yarattığından ortaya çıkan bir yükümlülüktür (KGK, TMS 37: md. 10).

İşletme borcundan dolayı müşterek ve zincirleme olarak sorumluya, bu borcun karşı taraflar tarafından ödeneceği öngörülen kısmı “zımnî kabulden doğan borç” olarak nitelendirir, mali tablolarına yansıtmaz.

1.2.3. Koşullu Borç Kavramı

Bir yükümlülüğün koşullu yükümlülük olabilmesi için aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekir (KGK, TMS 37: md. 10).

- Geçmişte yaşanmış bir olayın sebep olduğu ve işletmenin kontrol edemediği, kesin olmayan olayların gelecekte gerçekleşecek olup olmamasıyla varlığı teyit edilebilen bir olay olması,
- Ekonomik yarar barındıran unsurların işletmeden çıkma olasılıklarının bulunmaması veya
- Yükümlülük miktarının doğru bir şekilde ölçülemiyor olması gerekir.

Ayrıca koşullu borçların, yükümlülük olarak muhasebe kayıtlarına alınması mümkün değildir. Bunun sebebi şöyle açıklanabilir (KGK, TMS 37: md. 13);

- Ekonomik olarak yarar ihtiva eden kaynakların işletmeden çıkmasını gerektirecek bir yükümlülüğünün bulunduğu teyidini gerektirecek borçlar kesin değildir.
- Borcun ödenmesi için ekonomik yarar sağlayan kaynakların işletme dışına çıkmaları muhtemel değildir veya sorumluluğun miktarı gerçekçi olarak öngörülememektedir.

İşletmeler, güvenli bir şekilde tahmin yapılamayan ender durumlar dışında mevcut yükümlülüğün ekonomik yarar barındıran hususların işletmeden çıkması

olasılığının olduğu kısmına karşılık ayırırlar. Koşullu borçların, beklenmedik bir şekilde gelişebilme ihtimalleri vardır. Bu sebeple, ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmasının muhtemel olup olmadığının tespit edilmesi için devamlı suretle değerlemeye tabi tutulurlar. Önceden koşullu borç olarak kaleme alınmış bir unsurla ilgili olarak, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığı ortaya çıkmışsa, bahsi geçen ihtimalde ortaya çıkan değişikliğin olduğu döneme ait mali tablolarda karşılık ayrılır (KGK, TMS 37: md. 27-30).

Koşullu borçlar için karşılık ayrılmamasının en temel şartı kaynak çıkışının olmamasıdır. Koşullu borçları işletmenin borçlarından ayıran unsurlar borcun ödenmesi için gerekli olan ödemenin ihtimal dahilinde olmaması ve yükümlülük miktarının doğru olarak ölçülebilmesidir. Bu yönüyle koşullu borçlar muhasebeleştirilemezler (Özer, 2012: 46-47).

Genellikle, koşullu borçlar aşağıdaki durumlar nedeniyle ortaya çıkmaktadırlar (SPK Seri: XI No:1, md. 41 ek 2):

- Devam etmekte olan davalarda,
- Satıcılara ciro edilen senetlerde,
- İşletmenin lehine veya aleyhine tazminat talebi olduğunda,
- İşletme tarafından verilmiş teminat mektuplarında ve kefaletlerde,
- İşletme varlıklarının kamulaştırılmasına ilişkin hazırlıklar görüldüğünde ve bunun gibi benzeri olaylarda “koşullu borç” durumu ortaya çıkar.

1.2.4. Koşullu Varlık Kavramı

Geçmiş olaylardan ve işletmenin tam anlamıyla elinde olmayan nedenlerden kaynaklanan, bir veya daha fazla kesinlik kazanmayan olayların daha sonra gerçekleşme ya da gerçekleşmeme ihtimaliyle onaylanacak varlıklardır (KGK, TMS 37: md. 10).

İşletme, kendisinin hukuki işlemleri neticesinde elde edeceği, henüz sonuçlanmamış hak taleplerini mali tablolarda gösteremez. Koşullu varlık, genellikle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeye girme ihtimalini doğuran, planlanmamış veya beklenmedik olaylardan meydana gelir.

Koşullu varlıklar, kesin olarak elde edilmeyecek bir gelirin muhasebe kayıtlarına alınması sonucunda doğabileceğinden bu varlıklara mali tablolarda yer verilmez. Fakat bu gelirin işletme tarafından elde edilmesi büyük bir olasılıkla kesin ise bu varlık koşullu varlık kabul edilmez ve mali tablolarda gösterilmesi daha uygundur. Koşullu varlıklar işletmeye ekonomik fayda sağlayacaksa mali tabloların dipnotlarında yer verilir. Ortaya çıkan gelişmeler sonucunda mali tablolara doğru olarak alınmasını sağlamak için devamlı değerlendirme işlemine tabi tutulur. İşletmeye ekonomik fayda kesin olarak girecekse böyle bir durumda ilgili varlık ve bu varlığa ilişkin gelir değişikliğinin olduğu yılda mali tablolara aktarılır. Ekonomik faydanın işletmeye girişi ihtimalinin çoğalması halinde, bu koşullu varlık işletmenin mali tablolarının dipnotlarında gösterilir (KGGK, TMS 37: md. 31-35).

Eğer koşullu varlıklar finansal tablolarda gösterilirse belki de hiçbir zaman elde edilmeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesine sebep olur ki bu durum muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı ile örtüşmemektedir.

İlgili gelişmelerin finansal tablolarda gerçeği ifade edebilmeleri için koşullu varlıkların sürekli olarak değerlemeye tabi tutulması gerekir. Eğer ekonomik fayda girişi muhtemelse, koşullu varlığı işletme finansal tablo dipnotlarında gösterilir. Ekonomik faydanın dönemin finansal tablolarına yansıtılabilmesi için işletmeye girmesi neredeyse kesin hale gelmiş olmalıdır (Demir, 2007: 128)

Bu tür koşullu varlıklara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2011: 584);

- Alınan teminatlar,
- Yaptırılan sigortalar,
- İşletmenin almış olduğu iş garantileri,
- Bir takım hakların devri sebebiyle ortaya çıkacak alacakların miktarları ve zamanları,
- İhtirazi kayıtla devlete ödenmiş tutarların geri alınabilme ihtimali yüksek olanlar,
- İşletmenin lehine açılan davalar,
- Alınacak devlet yardımları,

- Alınmış patent, kota hakkı, kullanım hakkı gibi gayri maddi haklar eğer maddi olmayan varlıklarda açıklanmamışsa, bu haklardan henüz kullanılmayan kısımlar.

Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme: Sözleşmede yer alan yükümlülüklerin gerçekleştirilmesi için katlanılacak olan maliyetlerin, bu sözleşme sonucunda kazanılacak olan ekonomik yararı aştığı sözleşmelerdir (KGK, TMS 37: md. 10).

Yeniden Yapılandırma: İşletme yönetiminin planlaması yapılarak kontrolü sağlanan bir programı ifade eder ve aşağıda belirtilen durumlardan birinin değişmesine neden olur (KGK, TMS 37: md. 10):

- İşletmenin yapmış olduğu faaliyetlerinin içeriği ya da
- Sözü geçen faaliyetin ifa edilme şeklinin değişmesine neden olur.

2. KARŞILIKLARIN TMS 37 STANDARDI VE TÜRKİYE'DEKİ MEVZUATLAR AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bu bölümde karşılıklar konusu TMS 37, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu açısından incelenerek, ülkemizde uygulamadan kaynaklanan farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 37' YE GÖRE KARŞILIK KAVRAMI

Karşılığın tanımı TMS 37 standardında; tutarı ve zamanı belli olmayan borçlar olarak ifade edilirken, Türkiye Muhasebe Uygulamalarında karşılık kavramı ise; değerlendirme, gider ve yedek niteliğindeki karşılıklar olarak ifade edilir (Cemalcılar, 2001: 9). Bu farklılığın sebebi; Türk Mevzuatında kullanılan karşılık kavramının, hem standartta belirtilen şekilde hem de değerlendirme ve yedek niteliğindeki karşılıkları ifade etmek için kullanılmasıdır (Çetin ve Akarçay Öğüz, 2010: 427).

TMS 37'de belirtildiği gibi bazı ülkelerde karşılık kavramı, varlıkların defter değerindeki değişikliklerle ilgili olan, amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi terimler içinde kullanılmaktadır. İfade edilen bu terimler TMS

37'nin karşılık tanımına girmemekte, dolayısıyla bu standardın konusuna da girmemektedir (Özkan ve Kocamış, 2011: 192).

Standartta yer alan karşılık kavramı ile ilgili örnekler şunlardır;

a) Garanti Gider Karşılıkları: Sattıkları mallar için garanti veren işletmelerin, gelecekte verdikleri bu garantilerden dolayı zarara uğramaları muhtemelse, bu zararın tutarı yaklaşık olarak da olsa hesaplanabiliyorsa karşılık ayrılması gerekir (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2011: 586).

Garantiler ülkemizdeki yasal düzenlemeler açısından "Tüketicinin Korunması Kanunu" çerçevesinde düzenlenmiştir. TTK'da veya Borçlar Kanunu'nda garanti belgeleri ile herhangi ilgili bir düzenleme yapılmamıştır (Saban, Küçüker, ve Küçüker, 2019: 48). Türkiye'deki muhasebe uygulamalarında garantiler için karşılık ayrılması söz konusu değildir. İşletmeler garanti ile ilgili giderleri genellikle bu durum ile ilgili bir olay ortaya çıktığında gider olarak göstermektedirler. Ortaya çıkan bu durum yıl içinde garanti giderlerinin dengeli dağılmamasına neden olmaktadır. TMS-37'ye göre işletmeler garanti karşılık tutarını dönem sonunda gerçekçi bir şekilde tahmin ederek bunu maliyetlere dengeli olarak dağıtabilirler (Yıldırım ve Karanlık, 2008: 120).

b) Satış Primi Karşılıkları: Firmaların mallarının satılmasına aracılık eden işletmelere veya bayilerine belirli bir satış cirosunu aşmalarını halinde prim adı altında ödeme yaparlar. Bu ödeme tutarında henüz yeterli belge sağlayamamışlarsa satış primi karşılığı ayrılırlar.

c) Sigorta Karşılıkları: TMS 37'ye göre, işletmelerin gelecekte ortaya çıkabilecek yangın veya kaza meydana gelene kadar geçmiş faaliyetten kaynaklanan herhangi bir yükümlülüğü bulunmadığı için sigorta yaptırsalar bile herhangi bir karşılık ayrılması uygun değildir (Öğüz, 2007: 58-59).

d) Çevre Kirliliği: İşletmeler yürürlükteki yasalar gereği çevreye zarar verdiklerinde, verdikleri çevre zararı için karşılık ayırmak zorundadırlar. Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereği her döneme ait gider ve zararlar kendi döneminde kayda alınır. Bu sebeple gelecek dönemlerde çevre kirliliğinin neden olduğu maliyetler aslında önceki yıllardan kaynaklanıyorsa önceki dönemde karşılık ayrılır (Özkan, 2000: 198).

e) Çekilme veya Terk Etme Maliyetleri: Ülkemizde de KGK tarafından da 2007 yılında TFRS Yorum 1 “Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklik” maden işletmelerini ilgilendirdiği kadar, termik ve nükleer santraller, büyük inşaat yatırımları, çimento ve petrol gibi birçok sektörü de yakından ilgilendirmektedir (Küçüker ve Küçüker, 2018: 696).

Örneğin; bir petrol şirketi bir petrol sahası satın aldığı anda petrolü çıkarma işlemi tamamlandıktan sonra bölgeden çekilirken o bölgeyi tekrar kullanılabilir hale getirmek için yasal bir yükümlülük altına girer. TMS 37'ye göre petrol sahasının maliyeti satın alma maliyetini ve tekrar kullanılabilir hale getirilmesi maliyetini de kapsamaktadır. Böylece terk etme maliyetinin hepsi varlığın maliyetine eklenerek, aktifleştirilebilir.

f) Dezavantajlı Sözleşme: Uzun imalat dönemlerini gerektiren işlerde (gemi imalatı gibi) belirtilen sürede yapılan işler kârlı, daha sonra tamamlanan işler zararlı ya da çok düşük kâr oranlı olabilir. Böyle bir durumla karşılaşıldığında ilk yıllarda veya işten zarar edileceği anlaşılan dönemde karşılık ayrılması gerekebilir. Dezavantajlı sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için katlanılması gereken toplam maliyetin sözleşmeden gelecek hasılatı geçmesi gerekmektedir (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2011: 588).

g) Yeniden Yapılandırma: TMS 37'nin 70. maddesinde yeniden yapılandırmaya örnek olabilecek durumlar aşağıdaki belirtilmiştir;

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

TMS 37 yeniden yapılandırma karşılıklarının ne zaman ayrılması gerektiği konusunda katı kriterler koymuştur. Bu durumun da en önemli nedeni yapılandırma karşılıklarının kötüye kullanılmasını engellemektir (Usul ve Özer Keçe, 2016: 53).

ı) Davalar: İşletmeler dava aşamasına gelmiş yükümlülüklerinin yerine getirilme ihtimal nedeniyle, dava ve icra karşılıkları adı altında bir karşılık ayrılabilir (Özkan, 2000: 197).

i) Ana Tamiratlar: Gelecekte oluşacak ana tamiratlar için karşılık ayırmak geçmişte oldukça yaygındı. Ancak gelecekte oluşabilecek ana tamiratlar için karşılık ayırmak TMS 37'ye göre bir yükümlülük doğurmadığından karşılık ayrılması uygun değildir (Öğüz, 2007: 58).

2.2. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE KARŞILIK KAVRAMI

1 seri numaralı MSUGT'ne göre muhasebenin temel kavramlarından “İhtiyatlılık Kavramı” gereğince işletmeler karşılık ayırabilmektedir. Ancak işletmelerin dönem karını olumsuz etkilemeye yönelik olduğundan fazla karşılık ayırması ya da karını daha yüksek göstermek maksadıyla daha düşük oranda karşılık ayırması mümkün olmayacaktır (Kaban, 2007: 20).

Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) aktifi düzenleyici hesaplar hem aktif hesaplardaki değer düşüklükleri, hem de olası gider ve zararlar için karşılık ayrılması öngörülmüştür. Pasifte bir fon olarak yer alan gider ve yükümlülük karşılıkları ise, giderlerin ortaya çıkma ve yükümlülüğün gerçekleşme riskinin belirlenmesiyle ortaya çıkmaktadır (Kaban, 2007: 21).

Karşılıklar konusu Türkiye'de muhasebe literatüründe üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2011: 582);

- Aktif Değer Azalış Karşılıkları,
- Borç ve Gider Karşılıkları,
- Yedek Niteliğindeki Karşılıklardır.

2.2.1. Aktif Değer Azalışları Karşılıkları

Bilançonun aktifinde düzenleyici olarak yer alan hesaplar kayda alınırken farklı kayıt yöntemleri kullanılır. Kayıt yöntemlerinde uygulanan bazı yaklaşım farklılıkları gereği aktiften direkt olarak indirim yapmaktan kaçınıldığında aktifte ortaya çıkacak olan azalma tutarı, ilgili hesaba alacak yazılır ve aktifin net durumu böyle bir işlev yüklenmiş olan bu hesap ile birlikte ele alınır (Öğüz, 2007: 61).

TDHP' de aktifte oluşan değer azalışları ile ilgili karşılık hesaplarına şu şekilde yer verilmiştir:

- 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)
- 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
- 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)
- 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

2.2.2. Borç ve Gider Karşılıkları

Karşılık terimi, tutarlarının kesin olmaması sebebi ile tahmini gerektiren borçları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Örneğin, işletmeler çalıştırdıkları işçilerine, işten ayrılırken ödeyecek oldukları kıdem tazminatı için kullanacakları hesaplar veya mal satışı neticesinde, yenileme ve tamir garantisi verirlerse karşılık hesaplarını kullanırlar (Öğüz, 2007: 61).

TDHP’ de yer verilen “gider ve yükümlülük karşılıkları” ile ilgili hesaplar şunlardır: (Akdoğan ve Tenker, 1997: 94);

- 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 373 Maliyet Giderleri Karşılığı
- 379 Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları
- 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı

- 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

2.2.3. Yedek Niteliğindeki Karşılıklar

Karşılık kavramı; TTK'da yedek akçe kavramı kullanılarak düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tüm yedeklerin vergiye tabi olduğu açıkça belirtilmiştir. Yedekler kasıtlı olarak dağıtılmayarak işletmede bırakılan karlardır ve işletmenin yetkili organları tarafından, işletme ana sözleşmesi kararı uyarınca dağıtılmamış ya da işletmede alıkonulmuş karlar bu hesap grubunda gösterilir (Akdoğan ve Tenker, 1997: 104).

Karşılık teriminin, karın tamamının dağıtılmayarak belirli amaçlar için işletmede alıkonulması durumundaki özkaynak unsurunu ifade etmek için de kullanıldığı görülmektedir (Öğüz, 2007, 62).

2.3. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesinde karşılık kavramı şu şekilde açıklanmaktadır.

“Hâsıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı kat'iyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.”

Bu maddeye ilişkin olarak karşılık ayrılabilmesi için (Özer, 2012: 10):

- Gerçekleşmiş veya yüksek ihtimalle gerçekleşecek olan bir zarar bulunmalıdır,
- Bu zarar işletme açısından borç özelliğinde olmalıdır,
- Zararın tutarı doğru bir şekilde ölçülmelidir.

MSUGT karşılıklarının muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymuş olmakla birlikte, VUK'a göre karşılık ayrılabilmesi için alacaklara yönelik dava açılmış olması gerekmektedir. Dava kaybedilip ödenecek tutar kesinleşince, yükümlülük tutarı kesinleşen tutar üzerinden muhasebeleştirilir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 477).

VUK işletmeleri karşılık ayırma konusunda zorunlu tutmazken, öte yandan da karşılıklar konusunda işletmelere sınırlamalar getirmiştir (Özer, 2012: 10).

VUK'un “Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması” hükmüne göre MSUGT ile getirilen dipnot açıklamalarının yapılması zorunlu tutulmaktadır (VUK md.352, www.gib.gov.tr).

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde değeri düşen mallara ilişkin karşılık ayırmaya yönelik olarak yasal düzenleme yapılmıştır.

“Ticari malın değeri düşen mal olarak değerlendirilmesi; değer kaybının yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler sonucu olabileceği gibi ticari faaliyetler içerisindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi etkenlerin sonucuna da bağlı olabilir. Bu durumların dışında, ticari malda oluşabilecek değer kayıpları sonuç hesaplarına yansıtılamaz.”

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesinde menkul kıymetlerin değerlemesi şöyle düzenlenmiştir (VUK md 279):

- İktisadi işletmelerin içinde yer alan hisse senetleri ile fon portföylerinin minimum yüzde elli biri Türkiye’de kurulan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan “yatırım fonu katılma belgeleri” alışıdaki tutarlarıyla değerlendirilecektir.
- Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan diğer menkul kıymetler ise borsa değeri ile değerlendirilecektir. Borsa değeri yoksa, değerlendirme için esas alınacak tutar, menkul kıymetlerinin alım bedeli ile vadesine kadar geçen sürede oluşabilecek gelirlerin eklenmesiyle hesaplanır.
- Borsa rayici olmayan, getiri tutarı ihraç eden işletmenin kârına veya zararına göre gerçekleşen ve değerlendirme gününde hesaplanabilmesi olanaksız olan menkul değerle alım bedelleri ile değerlendirilir.

Kanun metninde yer verilmemesine rağmen, yargı kararlarında trafik kazaları da afet niteliğinde değerlendirilmektedir.

Değersiz alacaklarla ilgili düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde yer verilmiştir. Değersiz alacaklar, “*kazaî bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar*” olarak ifade edilir. Değersiz alacaklar, bu duruma geldikleri tarih itibarıyla tasarruf değerlerini kaybederek kayıtlı değerleri ile zarar şeklinde kayıt edilmek suretiyle yok edilirler. İşletme defteri tutan

ikinci sınıf tacirlerin değersiz alacakları, gider yazılarak yok edilirler (Özer, 2012: 10).

VUK 323. maddesinde alacakların şüpheli sayılmasının gerekleri şöyle ifade edilmiştir:

- Dava sürecinde ve icra aşamasındaki alacaklar
- Protesto çekilerek ve de yazılı olarak bir seferden daha fazla kez istenmiş olmasına karşın borçlular tarafından ödeme yapılmayan davaya ve icraya değmeyecek miktardaki alacaklardır.

Yukarıda şüpheli hale gelme şartları açıklanan şüpheli alacaklar için bilançonun pasifinde karşılık ayrılır. Karşılığın hangi alacaklardan kaynaklandığı ise karşılık hesabında gösterilir. VUK md.323 maddesine göre bu karşılıklar bilançonun aktifindeki hesaplarla ilgili karşılık niteliğindedir. İşletmenin aktifinde kayıtlı bulunan tüm alacaklar için karşılık ayırması mümkün olmayacaktır.

VUK'un bir diğer maddesi olan 324. maddesine göre konkordato veya anlaşma yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabı olan “549 Özel Fonlar” hesabına alınır. Vazgeçilen alacak, bilançonun pasifinde gerçekte bir azalma yaratmış olsa da öz sermayeyi artırmıştır (Vazgeçilen Alacaklar, www.verginet.net). Karşılık hesabına alınan vazgeçilen alacak üç yılın sonunda kara aktarılır. Böylece borcunu ödeyemeyen mükellefler, mali zorluklar sebebi ile vazgeçilen alacak için kar yazdığı dönemde vergi ödemesini engelleyecek ve vergi alacağını erteleyecektir (Özbek, 2016: 75).

TMS 37’de ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmediği için gelir tablosunda daha fazla kar gösterilmesine ve işletmenin daha fazla vermesine ayrıca özkaynaklarını olumsuz etkilemesine neden olmaktadır.

2.4. TÜRK TİCARET KANUNU’NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI

Türkiye Muhasebe Standartları’nın yürürlüğe konularak uygulama zorunluluğu getirilmesindeki amaç IAS’lerin ortak bir dil oluşturarak anlaşılabilir, sade, kıyaslanabilir, hesap verilebilir, objektif finansal tablolar oluşturması ve farklı uygulamalardan doğan uyumsuzluk ve karışıklığın önüne geçilebilmesidir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile TMS/TFRS’lerin olduğu gibi uygulanması yasalaştırılmıştır (Atmaca, Erol, ve Aslan, 2017: 279).

TTK madde 75'e göre; Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır. TTK'nın bu hükmü uyarınca karşılıkların ayrılmasında, Türkiye Muhasebe Standartları'na uyulması gerektiği hüküm altına alınmıştır (Akça ve Gönen, 2015: 98).

Türk Ticaret Kanunu, tacirlerin, finansal tablolarını düzenlemeleri ile ilgili olarak KGK tarafından yayımlanan ve TMS'de ayrıntılı olarak belirtilen aynı zamanda kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilke ve yorumlarına uymak zorunda olduklarını karara bağlamıştır (Kenger, 2012: 6).

TTK'nın atıf yaptığı Türkiye Muhasebe Standartları'nda karşılığın finansal tablolara yansıtılabilmesi için aşağıda koşulların varlığı gereklidir:

- Geçmişteki bir durum sebebiyle ortaya çıkan bir yükümlülüğün olması,
- Yükümlülüğün gerçekleştirilebilmesi için ekonomik yarar içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimallerinin bulunması,
- Yükümlülük miktarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmediği hallerde herhangi bir karşılık finansal tablolarda gösterilmez (Akça, 2010: 36).

Türk Ticaret Kanunu'nda, kefillik ve verilen garantilerden meydana gelen borçlar ve diğer kişiler lehine verilen rehinlerin mali tabloların dipnotlarında ayrıntılı olarak yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. 2013 yılında yürürlüğe giren TTK da aşağıdaki hükme yer verilmiştir. (Özkan ve Kocamış, 2011: 193);

“Bunlardan veya ileride yerine getirilecek teslim veya tesellüm mükellefiyetlerinden veyahut bunlara benzer taahhütlerden doğması muhtemel zararlara karşılık olmak üzere bilançoya ‘yedek akçe’ konur.”(TTK md: 465)

2.5. SERMAYE PİYASASI KURULU'NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI

SPK sermaye piyasasında muhasebe standartları ile ilgili yayınladığı tebliğinde ihtiyatlılık kavramını şu şekilde açıklamaktadır (www.spk.gov.tr):

Şüpheli ticari alacakların tahsil edilmesi, maddi varlıkların yaralı ömrü, garanti kapsamındaki giderler ve bunlar gibi finansal tablolar ile alakalı olayların

doğasında belirsizlik vardır. Böyle belirsizlikler, finansal tablolar hazırlanırken ihtiyatlılık ilkesine uyularak finansal tablolara alınmalıdır. İhtiyatlılık, tedbirli davranılmasını, böylece işletme varlıklarının ve gelirlerinin gerçeğinden daha fazla, borçlarının ve giderlerinin de gerçeğinden daha az gözükmesinin engellenmesidir. İhtiyatlılık ilkesine uygun olmadan hazırlanmış finansal tablolar tarafsız ve güvenilir olma özelliklerini yitirirler.

Bu açıklamalar bize gösteriyor ki, SPK'nın yayımlamış olduğu muhasebe standardındaki ihtiyatlılık kavramı ile MSUGT'deki ihtiyatlılık kavramı birbiriyle örtüşmektedir. Yani literatürdeki muhasebenin temel kavramları ile SPK'da yayımlanan temel kavramlar paralellik göstermektedir (Özkan, 2000: 181).

Sermaye Piyasası Kurulu'nda yer alan karşılıklar şu şekilde belirtilmiştir;

- Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı,
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı,
- Alacak Ve Borç Senetleri Reeskontu,
- Şüpheli Alacak Karşılığı,
- İştirakler, Bağlı Ortaklıklar, Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılıkları,
- Şarta Bağlı Olaylar Nedeniyle Ayrılan Karşılıklar,
- Kıdem Tazminatı Karşılığı Ve
- Vergi Karşılığıdır.

SPK'ya göre, değerlendirme yapılırken, nitelik olarak bir bütünlük ifade eden benzer unsurlar, toplu olarak değerlendirilebilir ancak böyle bir durum söz konusu değilse her varlık, borç ve öz sermaye kalemi ayrı olarak değerlendirilmelidir (Özer, 2012: 12).

Finansal tabloların tek tip olması ve denetiminin kolay olabilmesi amacıyla KGK tarafından yayımlanan finansal tablo ve eklerinde, aynı zamanda SPK tarafından yayımlanan ve yürürlüğe konularak sermaye piyasası kurumları ile sermaye piyasası araçları için asgari unsurlar belirlenmiştir Ülkemizde TMS ve TFRS'lerin kullanımı, TTK ile belirli şirketlerde zorunlu diğer şirketlerde isteği bağlı

hale gelmiştir. KGK'nın 26 Ağustos 2014 tarihli kararıyla, hangi işletmelerin TMS'leri uygulaması gerektiği aşağıda belirtilmiştir (Özbek, 2016: 108):

- SPK denetimine tabi ve halka açık işletmelerden, işlem hacimleri ve istihdam ettikleri çalışan sayısı, kanunda belirtilen ölçülere uygun olanlar
- BDDK'nın denetimine bağlı kuruluşlar,
- Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasüras ve emeklilik şirketleri,
- Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet gösteren; yetkili kuruluşlar, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile uğraşan anonim şirketler.

2.6. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU'NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI

Bankacılık Kanunu, karşılık ayırma ile ilgili düzenleme yapma, konusuyla alakalı usul ve esasları belirleme yetkisini Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'na (BDDK) vermiştir. BDDK, “Bankalarca Kredilerin ve Diğer Alacakların Niteliklerinin Belirlenmesi ve Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile karşılıklar konusu ile ilgili düzenleme yapmıştır.

Bankalar krediyi tahsil edememe ihtimaliyle karşılaştıklarında veya tahsil edebileceğine yönelik güvenilir teminatı olmadığında ya da kredinin anapara ve/veya faizlerinin geri ödemesi gerçekleşmemişse, vadesi dolmasına karşın henüz kredi geri ödenmemişse, banka zararının riskini ölçer ve yeterli miktarda karşılık ayırır (Çağlar, 2011: 273).

Bu kapsamda bankalar, krediler ile diğer alacaklardan doğmuş veya doğması beklenen ancak tutarı kesin bir şekilde belli olmayan zararlarını karşılamak için karşılık ayırmak zorundadırlar.

BDDK literatüründe genel karşılık, olası kredi riskleri için geçmiş yıllar tecrübelerinden hareketle ayrılan karşılık olarak tanımlanır. Özel karşılık ise borçlusu ve tutarı belli olan alacaklar için ayrılan karşılığa denir (Özer, 2012: 13).

BDDK mevzuatına göre karşılık tanımı ile TMS 37'de ifade edilen karşılık tanımı karşılaştırıldığında BDDK tebliğindeki “doğması beklenen ancak miktarı

kesin olarak belli olmayan” ifadesinin TMS 37 ile örtüştüğü söylenebilir. BDDK tebliği böyle ayrılan karşılıkları “genel karşılık” şeklinde ifade etmiştir. Krediler ve bunların dışındaki alacaklardan ortaya çıkmış ifadesi aktifte değer azalışı yaratan karşılıkları kapsar. Böyle karşılıklara ise tebliğ “özel karşılıklar” demektir. Kredilerle ilgili aktif değer azalışları karşılıkları TMS 39 standardında düzenlenmiştir (Çağlar, 2011: 273).

3. KARŞILIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde karşılıkların tahakkuku, karşılık tutarının belirlenmesinde ve kayıtlara alınmasında dikkat edilmesi gereken durumlar, karşılık tutarının ölçme yöntemleri ve karşılık tutarının muhasebe kayıtlarına alınması ile ilgili bilgiler verilecektir.

3.1. KARŞILIKLARIN TAHAKKUKU

Standartta karşılık kavramının, gider tahakkuku ve koşullu borç kavramlarından farkı ifade edilmekte, hangi durumlarda karşılık ayrılacağı ve karşılık ayrılması için gerekli ön şartların neler olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte mali tabloların dipnotlarında hangi bilgilerin yer alacağı belirtilmektedir. Karşılıklarda, borcu karşılamak için gelecekte yapılacak harcamaların zamanı veya tutarına ilişkin belirsizlik bulunmasına rağmen karşılık tutarı güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir. Bu durum karşılıkların ticari borçlar ve diğer borçlardan farkını ortaya koyar (Gücenme, 2003: 33).

Standartta, karşılığın tanımı; “*gerçekleşme zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler*” olarak ifade edilmektedir (TMS 37 md.10). Yükümlük kavramı ise, “*geçmiş olaylardan kaynaklanan ve gerçekleşmesi halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına sebep olacak mevcut durum*” olarak tanımlanmaktadır. Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilirler (TMS 37 md.11).

Ticari borçlar, alınan mal ve hizmetler ile ilgili olarak ödenen ve faturası düzenlenen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşma yapılan borçlardır. Tahakkuklar ise mal ve hizmet alımı ile ortaya çıkan, fakat henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşmaya varılmamış borçlardır. TMS 37, başka bir

standartta daha ayrıntılı olarak düzenlenen yükümlülükler için uygulanmaz. (Yıldırım ve Karanlık, 2008: 108)

Karşılıklar, mali tabloda ayrı bir şekilde belirtilirken, tahakkuklar daha ziyade ticari borçların ya da diğer borçların unsuru gibi gösterilmektedir (TMS 37 md.11). Karşılıklar aşağıdaki durumları sağlamaları halinde finansal tablolara yansıtılırlar (Yükçü ve Yaşar, 2013: 3).

- Geçmişte gerçekleşen bir olayın sebep olduğu bir borcun bulunması gerekir.
- Bu yükümlülüğün gerçekleştirilmesi için ekonomik yarar sağlayan unsurların işletme dışına çıkma ihtimalinin varlığı gerekir.
- Yükümlülük tutarıyla alakalı gerçekçi bir öngörü ortaya konulabilmelidir.

3.1.1. İşletmenin Geçmiş Bir Olayla İlgili Mevcut Bir Yükümlülüğünün Bulunması

Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilebilmesi için mevcut bir yükümlülük yaratan geçmişteki bir olaydan kaynaklanması gerekmektedir ve işletmenin hukuki veya zımni kabul nedeniyle ortaya çıkan mevcut sorumluluğu yerine getirmesinden başka gerçekçi bir seçeneğinin olmayışını ifade eder (Özbek, 2016: 25).

İşletmeler, geçmişteki yükümlülük doğuran bir olay ile ilgili olarak ortaya çıkan mevcut yükümlülükler için karşılık ayırabilirler. Bu yükümlülükler, yasal yükümlülükler olabileceği gibi, zımni kabulden doğan yükümlülükler de olabilir. Yasal yükümlülük ya mevcut bir sözleşmeden kaynaklanabilir ya da hukuki bir uygulama sonucunda ortaya çıkabilir (KGK TMS 37: md.10). Zımni kabulden doğan yükümlülük, işletmenin üstleneceği sorumlulukları üçüncü şahıslara, yaptığı açıklamalarla belirterek, bu şahısların zihninde geçerli bir beklenti yaratması ile oluşur (KGK TMS 37: md.10).

Finansal tablolar işletmenin raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilenir gelecekteki olası finansal durumuyla ilgilenmez. İşletmeler gelecekte faaliyetlerine devam edebilmek için katlanılabacakları maliyetlerine karşılık ayırmazlar (KGK, TMS 37: md.18). Finansal tablolarda karşılık olarak yer verilen tutarlar, işletmenin gelecek dönemde gerçekleştirecekleri faaliyetlerinden bağımsız olarak, geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış durumlarından kaynaklanır (KGK, TMS 37:

md.19). Mevcut bir yükümlülüğün varlığı net değilse ihtimaller hesaplanır. Standartta, mevcut bir yükümlülüğün doğması için, yükümlülüğün gerçekleşme ihtimalinin gerçekleşmeme ihtimalinden fazla olması gerektiği kabul edilmektedir (KGK TMS 37: md.15).

3.1.2. Yükümlülüğün Yerine Getirilmesi İçin Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletme Dışına Çıkma İhtimalinin Bulunması

TMS 37 madde 23'e göre işletmelerde karşılık ayırabilme şartı, öngördüğü yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar barındıran unsurların işletmeden çıkması ihtimalinin çıkmama ihtimalinden yüksek olmasıdır. Yani ekonomik yarar sağlayan kaynakların çıkması ihtimalinin %50'nin üzerinde olduğunu belirlenmesi ya da tahmin edilmesi durumunda karşılık ayrılacağı sonucu ortaya çıkar. Eğer bu oranın %50'nin altında olduğu öngörülmüşse, bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanır, ancak karşılık ayrılmaz.

Bu standartta olası ifadesi; yükümlülüğün gerçekleşme olasılığının %50'den daha fazla olması olarak yorumlanır (Yükçü ve Yaşar, 2013: 3). Ürün garantileri sözleşmesi ve bunun gibi çok sayıda benzer durumda olan yükümlülük bulunması halinde, bu yükümlülüklerin gerçekleştirilebilmesi için mevcut kaynakların işletme dışına çıkma olasılığı ile ilgili yükümlülük sınıfları, bir bütün olarak dikkate alınarak değerlendirilir. Yükümlülük çeşidi bir bütün olarak değerlendirildiğinden herhangi bir kalemin işletme dışına çıkma olasılığı düşük olsa bile, yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir. Böyle bir durumda diğer muhasebeleştirme kriterlerinin de yerine getirilmesi şartıyla karşılık, finansal tablolara yansıtılacaktır (KGK, TMS 37: md.24).

Örneğin, hatalı olduğu öne sürülen bir üründen dolayı tazminat talebiyle işletmenin aleyhine dava açılmış olsa ve davanın sonunda, işletmenin avukatları tarafından işletmenin hatalı bulunması düşüncesi, ağırlık kazanmış olsa, ekonomik fayda sağlayan kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasından dolayı işletmenin karşılık ayrılması gerekecektir. Avukatlar tarafından, işletmenin hatalı bulunmaması düşüncesinin ağırlık kazanması durumunda ise koşullu borç açıklamasının yapılması gerekecektir (Gürer, 2008: 3).

3.1.3. Yüklülük Tutarına İlişkin Güvenilir Bir Tahmin Yapılabilmesi

Karşılığın muhasebeleştirilmesi, borç tutarına yönelik gerçekçi bir öngörünün yapılabilmesine bağlıdır. Yani karşılık ayırırken riskleri ve belirsizlikleri önemsenmeli; geçmişte yaşanan deneyimler ile uzmanların fikirlerinden yararlanılmalı bu sayede en gerçekçi sonuca ulaşmak hedeflenmelidir. Mali tablolar hazırlanırken ihtimallerden yararlanmak, mali tablolara olan güveni zayıflatmaz (Özerhan ve Yanık, 2012: 457). Karşılık ayırmada muhasebeleştirilecek miktar, dönem sonundaki borcu ödemek için yapılacak harcamaların gerçeğe en yakın olasılığını yansıtabilmelidir. Bahsi geçen miktar dönem sonundaki ödenecek ya da üçüncü kişilere devredilecek olan tutardır (Yükçü ve Yaşar, 2013: 44).

Örneğin, çalıştıkları alanın ve cihazların yönetmeliklere uygun olmadığı gerekçesiyle bir işletmeye 500.000 TL'lik tazminat davası açılmıştır. Şirket avukatları, yönetmeliklere uyum koşullarını göz önünde bulundurarak, geçmişte sonuçlanmış benzer davaları araştırmış ve en az 350.000 TL tazminat yükümlülüğü doğabileceğini öngörmüştür. Bu durumda işletme, 350.000 TL'lik tazminat tutarını, (yükümlülük olarak tahmin ettikleri için) finansal tablolarında karşılık olarak muhasebeleştirilecektir (Özbek, 2016: 23).

3.2. KARŞILIK TUTARININ BELİRLENMESİNDE VE KAYITLARA ALINMASINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN DURUMLAR

Karşılık tutarı belirlenirken ve muhasebeleştirilirken dikkat edilmesi gereken durumlar aşağıda özetlenmiştir.

3.2.1. Riskler ve Belirsizlikler

Risk ve belirsizlik kavramları birbirlerinin yerlerine kullanılsalar da aslında farklı anlam içeren kavramlardır. Risk, karar verecek olan kişilerin gelecekteki olaylarla ilgili olması muhtemel sonuçları bilerek ihtimaller hakkında öngöründe bulunabilmesidir. Belirsizlik ise, gelecekte gerçekleşecek olayların muhtemel sonuçları bilinse de gerçekleşme ihtimalleri ile ilgili öngöründe bulunamama durumudur (Gökçe, 2018: 212).

Gelecekte meydana gelecek olası yükümlülüğün karşılık miktarı, riskler ve belirsizlikler göz önünde tutularak en doğru tahminde bulunulmalıdır. Belirsizlikler

bahane edilerek yükümlülükler abartılı bir şekilde yazılmamalı ve aşırı miktarda karşılık ayrılmamalıdır. Borcun yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan tutarın tahmin edilmesinde borçla ilgili riskleri yansıtamıyorsa riskler iskonto oranı uygulanarak dikkate alınır. Borç tutarının belirlenmesinde riske göre ayarlama yapmak yükümlülüğün miktarını artırılabilir. Belirsizlikle ilgili durumlarda da gelirlerin fazla gösterilmesi ya da giderlerin olduğundan düşük gösterilmesi gibi durumların ortaya çıkmaması için özen gösterilmelidir. Risklerle ve belirsizliklerle ilgili açıklamalar finansal tabloların dipnotlarında yapılmalıdır (TMS 37, md.43).

3.2.2. Gelecekteki Olaylar

Gelecekte meydana gelecek olayların yükümlülüğün tutarını etkilemesiyle ilgili yeterli miktarda önyargısız ve adil delil olması halinde, karşılık miktarına yansıtılır.

Gelecekte gerçekleşme ihtimali olan olaylar, karşılıklar ölçülürken özellikle önemli hale gelebilir. Böyle bir durumda mali tablolara yansıtılacak miktar, teknik açıdan yeterli sayıda yansız davranan gözlemcilerin mevcut durumla ilgili tüm delilleri göz önünde bulundurmak şartıyla yaptıkları akılcı tahminler olarak ortaya çıkar. Ancak işletmenin mevcut durumla ilgili, yeterince tarafsız kanıtı yoksa gerçekçi tahminlerde bulunabilmesi mümkün değildir. Olası gelişmelerin yaşanacağına ilişkin kesin kanıtlar oluşmuşsa, bunlar yükümlülüğün ölçümü yapılırken dikkate alınır (TMS 37, md. 49).

3.2.3. Varlıkların Elden Çıkarılmalarının Beklendiği Durumlar

Varlıkların elden çıkarılması bekleniyorsa, elden çıkarma işlemi neticesinde ortaya çıkan kazançlar herhangi bir karşılık ölçümünde, bu beklentinin karşılık ayırmaya sebebiyet veren durumla sıkı bir ilişkisi olsa da, dikkate alınmaz (Gökçe, 2018: 213).

İşletme, varlıklarını elden çıkarırken elde edeceği kazançlarını, bu varlıkla ilgili standartta belirtilen zamanda gelir göstererek kaydedebilir (Özbek, 2016: 34).

3.2.4. Tazminatlar

Karşılığa konu olan borcun ödenmesi için gereken harcamaların tamamının ya da bir miktarının karşı taraf tarafından tazmin edilmesi bekleniyorsa ve

yükümlülüğün yerine getirileceği zaman, bu ihtimalin gerçekleşmesi kesine yakınsa muhasebeleştirme işlemi yapılır. Elde edilecek olan tazminat ayrı bir varlık olarak kaydedilir. Tazminatla ilgili muhasebe kaydı yapılan miktar, karşılık tutarından fazla olamaz (Özer, 2012: 19).

İşletme bir zarar uğradığında, bu zararın tutarı yıl sonuna kadar ödenmediyse, zarar tutarı kadar karşılık ayırması gerekir. Ancak bu zararlar ilgili olarak işletmenin yaptırmış olduğu bir sigortası varsa, işletme zarar etmemiş olur, ancak bu durum işletmenin yine de karşılık ayırmasına mani olmaz. İşletme böyle bir durumla karşı karşıya kaldığında muhtemel zarar miktarı kadar karşılık ayırır, sigorta şirketinin zararı ödemesi ihtimali kesine yakın ise ve varlık olarak kaydedilebilme şartları tam olarak sağlanıyorsa varlık olarak kaydedilebilecektir. Aktife yazılacak miktar olası zarar miktarını geçmemelidir. Karşılık miktarı ile alınacak tazminat miktarı mahsup edilemez. Ancak ortaya çıkan kar ya da zararlar gelir tablosunda mahsup edilmek suretiyle gösterilebilirler (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2011: 589).

3.2.5. Karşılıkların Değerlemesi ve Kullanımı

Karşılıklar, finansal raporlama dönemi sonunda en doğru tahmini göstermeleri için, gözden geçirilip düzeltilirler. Yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik yarar sağlayan unsurların işletmeden çıkma ihtimalleri ortadan kalkarsa karşılık iptal edilmelidir. Karşılıklara, kaydetme sırasında bu günkü değer yöntemine göre, herhangi bir iskonto oranı uygulanmışsa, paranın zaman değeri dikkate alınarak mevcut karşılığın defter değeri alınır. Ortaya çıkan artış borçlanma maliyeti kapsamında değerlendirilerek muhasebeleştirilir (TMS 37:md. 59-60).

Karşılık ayırırken sadece o karşılığa sebep olan olaylar ile ilgili olarak ayrılmalıdır. Sadece başlangıçta ayrılan karşılıklarla ilgili harcamalar kendisini ilgilendiren karşılıklarla mahsuplaştırılırlar. En başta farklı amaçla muhasebeleştirilmiş harcamalarla karşılıkların karşılıklı olarak mahsuplaştırılması halinde iki farklı işlemin etkisi gizlenmiş olur (TMS 37:md.61-62).

3.3. KARŞILIK TUTARININ ÖLÇME YÖNTEMLERİ

Karşılık olarak tahakkuk ettirilen miktar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla yapılan harcamaların bilanço tarihi itibarıyla en doğru şekilde tahmin edilmesi şeklinde olmalıdır (KGK, TMS 37: md. 36). Gerçeğe en yakın olan

sonuç, dönem sonunda yükümlülüğü yerine getirmek ya da devretmek için ödenecek olan makul tutardır (Usul ve Özer Keçe, 2016: 52).

Raporlama dönemi sonunda finansal tablolara yansıtılan karşılık tutarları, içinde bulunulan durumu en doğru biçimde göstermek üzere, incelenmeli ve düzeltilmelidir. Eğer ortada kaynak çıkışı ihtimali kalmadıysa, ayrılan karşılık tutarı, ilgili gelir hesabına devredilerek iptal edilmelidir (Cebeci ve Cavlak, 2018: 111).

İşletmeler, getiri ve finansal etkilerle ilgili tahminde bulunurken, önceki benzer olaylara ilişkin tecrübeleri ve uzmanların raporlarını kullanırlar. Bu tahminler işletme karar vericileri tarafından takdir edilir. Değerlendirmeye tabi tutulan, göz önünde tutulacak olan bu kanıtlar, raporlama döneminden sonraki olayların ortaya çıkardığı ek kanıtları da içerir (KGK, TMS 37: md. 38).

Standartta, karşılık olarak kayıtlanan tutarı ölçmek için kullanılacak yöntemler şu şekilde ifade edilmektedir:

- Beklenen Değer Yöntemi
- Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi
- Bugünkü Değer Yöntemi

Standart, karşılıklarda meydana gelen değişikliklerin her raporlama tarihinde yeniden incelenerek karşılık tutarının düzeltilmesini zorunlu hale getirir (Akgül ve Akay, 2004: 183).

Karşılık ayırma işlemi gerçekleştirildikten sonra bu karşılık tutarının gereğinden fazla olduğu tespit edilirse, işletme ortaya çıkan bu fazlalığı başka bir karşılıktaki eksiklik için kullanamaz. Yani tüm karşılıkları bir bütün olarak değerlendiremez ve toplam karşılıkların yeterli olup olmadığını gerekçe olarak belirtmez. Eğer böyle bir durum oluşmuşsa fazladan ayrılan karşılık tutarı iptal edilmelidir (Yükçü ve Yaşar, 2013: 8).

3.3.1. Beklenen Değer Yöntemi

Yükümlülüğün büyük bir küme ile ilgili olduğu durumlarda “beklenen değer yöntemi” kullanılır. Birden fazla olay veya bir grup unsurla ilgili karşılıkların hesaplanması gerektiğinde, olasılıkların fazla olması farklı sonuçları ortaya

çıkarmaktadır. Beklenen değer yönteminde yükümlülük hesaplanırken, gerçekleşme ihtimali olan bütün sonuçlar gözden geçirilerek tahminde bulunulur. Bu yöntemde beklenen değer, birden fazla olay ile ilgili ölçülen farklı değerlerin, aritmetik ortalaması alınmak suretiyle hesaplanır (Özkan ve Kocamış, 2011: 204).

Finansal tablolardaki karşılıklarla ilgili belirsizlikler farklı yöntemlerle ele alınabilir. Beklenen değer yöntemi, değerlendirme konusunda ortaya çıkan çeşitli karar alternatiflerinin, aritmetik ortalaması alınarak (ağırlıklandırılarak) hesaplandığı yöntemdir (www.denetimkilavuzu.com).

Karşılık tutarı, tutarın belli bir kısmının zarar olma ihtimaline bağlı olarak farklılık gösterir. Karşılık birden çok kalemden oluşuyorsa, ilgili yükümlülük, her türlü getiriyi bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırılarak tahmin eder. Sürekli bir muhtemel sonuç aralığı varsa ve bu aralıktaki her bir nokta diğerine benziyorsa bu aralığın orta noktası kullanılır (Özer, 2012: 25)

“Örneğin, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır” (KGK, TMS 37: md.39).

Bu yöntem, özellikle, geçmişe dayalı olarak herhangi bir yükümlülüğü bulunmayan yeni ürünlerde anlamlı sonuç vermeyebileceğinden dolayı dezavantajlı sayılabilir (Öğüz, 2007: 78).

Örneğin bir işletme, sattığı ürünlerin üretim hatasına ilişkin onarım giderlerini 1 yıl süreyle karşılama garantisi vererek satışa sunmaktadır. Geçmiş dönemlerdeki tecrübelerine dayanarak işletme sattığı ürünlerde küçük hasarların (garanti kapsamındaki tamiratlar ve ayıp oranında bedel indirimi vb.), ortaya çıkması durumunda, 3 milyon TL, büyük hasarların (tüketiciye malın bedelinin iadesi, malının ayıpsız misli ile değiştirilmesi vb.) ortaya çıkması durumunda, 10 milyon TL onarım masrafında bulunacaktır. İşletme gelecek yıl satılan ürünlerin %80'inin hatasız olacağı, %15'sinin küçük hatalar içereceği, %5'inin ise büyük hatalar içereceğini öngörmektedir. İşletme garanti yükümlülükleriyle ilgili oluşabilecek bir kaynak çıkışı ihtimalini bir bütün olarak değerlendirmelidir. Verilen rakamlara ilişkin olarak karşılıkla ilgili beklenen değer ağırlıklandırılarak (aritmetik ortalaması alınarak) şöyle hesaplanır:

$$(0 \times \%80) + (\%15 \times 3.000.000) + (\%5 \times 10.000.000) = 950.000 \text{ TL}$$

3.3.2. Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi

Geleneksel bir yöntem olarak değerlendirilen, gerçekleşme ihtimali en yüksek tahmin yöntemi, borcun tek bir durum için ölçüldüğü durumlarda kullanılır (Ulusan, 2004: 208). Gerçekleşme ihtimali en yüksek tahmin, karşılık tutarının en iyi tahmini olsa bile işletme, diğer olası sonuçları da dikkate alır (Yükçü ve Yaşar, 2013: 52).

Örneğin, işletme personeli olmayan ve o işletmede kazaya maruz kalan bir kişi, işletmenin ihmalden kaynaklanan kazaya uğradığını iddia ederek, işletmeye 20.000 TL'lik dava açmıştır. İşletme olayın gerçekleştiği dönemde, yükümlülüğü kabul etmemiş, zarar araştırılmak üzere yasal süreç başlatılmıştır.

İçinde bulunulan yılda işletmeye ait avukat, işletmenin yükümlülüğü olmayacağını savunmuştur. Ancak, ertesi yıl, dava ile ilgili gelişmeler ışığında işletmenin avukatı duruma ilişkin gelişmeler nedeniyle işletmenin yükümlülüğü olma olasılığını finansal tablolar hazırlanma aşamasında dile getirmiş ve davayı kaybetme ihtimalinin olduğunu ve 2.000 TL ile 5.000 TL arasında değişen bir dava masrafının olabileceğini öngörmüştür. Avukat, dava masrafının büyük olasılıkla 3.500 TL olacağını tahmin ettiğini belirtmiştir (Özer, 2012: 24).

Bu veriler ışığında olayın gerçekleştiği yıla ait finansal tablolar hazırlandığında, işletme avukatının görüşleri doğrultusunda davaya ilişkin, masrafların tahmin edilemediği gerekçesi ile karşılık net bir şekilde ölçülememektedir. Bu nedenle karşılaşılan bu durum, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Olayın gerçekleştiği yılın ertesinde avukatın görüşü neticesinde elde edilen kanıtlara göre yükümlülük vardır. Bu yükümlülüğü karşılayacak tutar olan 3.500 TL gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuçtur. Bu nedenle işletme, karşılık tutarını 3.500 TL belirleyecektir. Daha yüksek tutar olan 5.000 TL ve daha düşük olan 2.000 TL ile ilgili olarak, finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılacaktır.

3.3.3. Bugünkü Değer Yöntemi

Paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda, bugünkü değer yöntemi kullanılmaktadır. Eğer ödemenin gerçekleşmesi uzun bir zaman alacaksa, gelecekte

yapılacak olan ödemenin bugünkü değere indirilmesi gerekir (Özkan ve Kocamış, 2011: 206). Enflasyonun olduğu ekonomilerde paranın zaman içinde değer kaybına uğraması mümkündür. Özellikle enflasyonist ortamlarda, kişiler ve işletmeler için paranın zaman değeri daha da önemli bir kavram haline gelmiştir (Sarıaslan, 2003: 20). Bugünkü değer yöntemi, paranın zaman değerini muhasebe ölçümlerine dâhil ettiği için gelecek dönemlerdeki nakit akışlarındaki farklılıkların belirlenmesine olanak sağlamaktadır (Yükçü ve Yaşar, 2013: 4).

Bugünkü değer, gelecekteki parasal bir tutarın bugün için işletmeye olan maliyetinin veya bugünkü değerinin hesaplanması sonucu bulunan değerdir. Bugünkü değere ulaşmak için gelecekteki tahmini parasal tutar, geçen zaman içinde belli bir faiz oranı ile iskonto edilmektedir. Piyasa değeri tespit edilemeyen yükümlülüklerin değerlendirilmesinde bugünkü değer yaklaşımı, kullanılmaktadır (Ayçiçek, 2011: 74).

Karşılık tutarı hesaplanırken paranın zaman değeri önemli hale geliyorsa, borcun ödenmesi için gerekli olduğu öngörülen giderlerin bugünkü değeri, karşılık tutarını ifade eder (KGGK, TMS 37: md. 45). Finansal raporlama yapıldıktan kısa bir süre sonra meydana gelen karşılıklar, paranın zaman değeri faktörüyle, daha sonradan meydana gelecek olan aynı miktardaki nakit çıkışından çok daha dezavantajlı hale gelir. Bu sebeple, paranın zaman değeri etkisinin önemli olduğu hallerde karşılıklar bugünkü değerine indirgenir. Başka bir ifadeyle, paranın zaman değeri nedeniyle, bugün elde edilecek olan bir gelir daima bir süre sonra elde edilecek olan gelirden daha değerli olacaktır. Diğer yandan, nakit çıkışının bugün olması, daha sonra oluşacak olan aynı tutardaki nakit çıkışından daha dezavantajlıdır (KGGK, TMS 37: md. 46).

Bugünkü değer yönteminin unsurları aşağıdaki gibidir (Özkan ve Kocamış, 2011: 206-207):

- Gelecekteki nakit akımları ya da farklı zamanlarda oluşan nakit akımları serisinin tahmini.
- Gelecekteki nakit akımlarının zamanlaması ve tutarındaki olası sapmalarla alakalı beklentiler.
- Risksiz faiz oranı ile ortaya konulan paranın zaman değeri.

- Varlık ve borçların niteliğinden kaynaklanan belirsizliğe katlanmanın fiyatı.
- Likidite azlığı ve piyasa kusurlarını da içinde bulunduran tanımlanamayan diğer faktörler.

Bugünkü değer yönteminin temel sorununu kullanılan iskonto oranının seçimi oluşturur. Literatüre göre iskonto oranı, sermaye maliyetini temsil eden oran olmalıdır. Sermaye maliyetini temsil eden oranın bilinmemesi durumunda, işletme yönetiminin yatırımlardan elde etmek istediği asgari verimi temsil eden bir oranı tespit etmesi gerekir (Öğüz, 2007: 82).

İskonto oranı, paranın zaman değeri ile alakalı mevcut piyasa değerlendirmeleri ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır. İskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmamalıdır. (Akgül ve Akay, 2004: 182).

Bugünkü değer yöntemine göre karşılıklar aşağıdaki gibi hesaplanır (Özer, 2012: 26).

$$\text{Karşılık Tutarı} = X / (1 + i)^n$$

X= karşılık tutarlarının toplamı,

i =iskonto oranı

n = karşılık tutarının ödeneceği zamana kadar olan süre (yıl)

Müşteri para iadeleri, büyük topluluklar için garantiler ve bunun gibi olayları ilgilendiren karşılıklar, beklenen değer yöntemi ile ölçülür. Bir defaya mahsus olaylara ilişkin karşılıklar örneğin; yeniden yapılandırma, çevre temizliği, dava dosyasının kapanması vb. gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi ile ölçülür. Paranın zaman değerinin güncel piyasasını ve yükümlülüğe ait belli riskleri yansıttığı için her iki ölçümde de vergi öncesi iskonto oranı kullanılarak indirgenir (Öğüz, 2007: 84).

Örneğin, bir işletmeye 10.000 TL para cezası verilse ve işletme üst kurul olan Danıştay'a temyiz için başvuru yapsa, mahkemenin nihai kararının dört yıl sonra çıkacağını varsayılırsa, işletmenin 10.000 TL tutarındaki para cezasının bugünkü değerine indirgenip karşılık hesaplanması şu şekilde yapılır (iskonto oranı %10) (Özbek, 2016: 29):

$$(10.000 / (1+0,10)^4) = 10.000 / 1,4641 = 6.830,13 \text{ TL karşılık tutarı}$$

3.4. KARŞILIK TUTARININ MUHASEBE KAYITLARINA ALINMASI

TMS 37'nin amacı, uygun muhasebeleştirme kistaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bu bilgileri anlayabilmeleri için gereken bilgilerin finansal tablolarda ve eklerinde doğru ve güvenilir bir biçimde gösterilmesini sağlamaktır (KGK, TMS 37, 2019).

Bir yükümlülüğün borç olarak tahakkuk ettirilmesi için gerekli kriterler vardır. Bunlar, geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük, olması, yükümlülüğün gerçekleşmesinin muhtemel olması ve yükümlülük tutarının doğru bir şekilde tahmin edilebiliyor olmasıdır. İşletmeler koşullu borçlarını bir borç olarak tahakkuk ettiremezler. Çünkü henüz bir yükümlülük olarak tahakkuk ettirilmesi için gerekli kriterleri taşımamaktadır TMS 37 Standardı'nda karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklarla ilgili olarak, olayların muhasebeleştirilip, muhasebeleştirilmeyeceği, dipnotlarda gösterilip gösterilmeyeceği açıkça belirtilmektedir (Akça ve Gönen, 2015: 98).

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamayla ilgili en iyi tahmin olmalıdır. Karşılıkların değerlemesinde farklı yöntemler kullanılır. Karşılık ayrılacak konu bir grup unsurla ilgili olarak müşteri para iadeleri, büyük topluluklar için garantiler gibi hususlarsa beklenen değer yöntemi, kullanılır. Yeniden yapılandırma, çevre temizliği, dava dosyasının kapanması gibi durumlarda, gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi kullanılır. Paranın zaman değerinin önemli olduğu uzun vadelere yayıldığı durumlarda bugünkü değer yöntemi tercih edilir (Saban, Küçüker, ve Küçüker, 2019: 50-51).

İşletmeler tüm karşılık sınıfları için, aşağıda belirtilen durumlarla ilgili mali tablo dipnotlarında açıklama yaparlar ancak karşılaştırmalı bilgi vermek zorunda değildirler (Yıldırım, 2016:1308):

- Dönem başındaki ve dönem sonundaki defter değerleri,
- Dönem içinde ayrılan karşılık miktarları,
- Dönem içinde kullanılan karşılık miktarları,
- Dönem içinde kapatılıp kullanılmamış olan miktarlar,

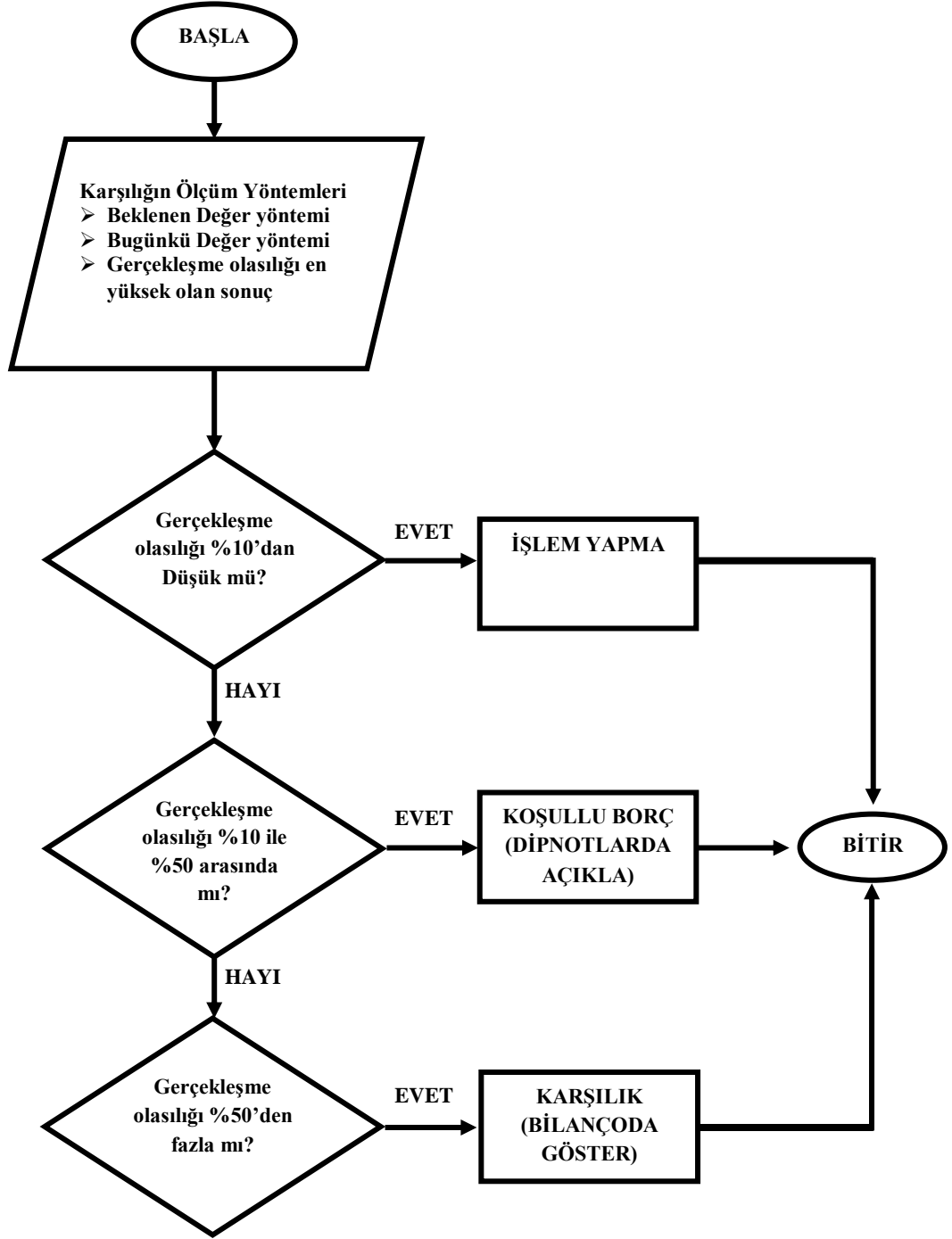
- Paranın zaman değerinden kaynaklanan, iskonto tutarında dönem süresince meydana gelen artışlar.

Karşılık kavramı, subjektif bir kavram olduğundan ve nakdi olmamasından dolayı manipüle edilmeye müsaittir. Bu nedenle standart, karşılık ayırma konusundaki önemli hususları belirterek bu hususların sağlanmadığı durumlarda işletmelerin karşılıklarını muhasebeleştiremeyeceğini ifade etmektedir. Bu sayede işletmelerin fazla karşılık ayırarak kârlarını belirli amaçlara uygun bir biçimde belirlemelerinin önüne geçmek mümkün olabilmektedir (Cebeci ve Cavlak, 2018 111-112).

TMS 37 de 23. maddenin dipnotunda standartta geçen olası kelimesinin açıklanmasından yola çıkarak bir olayın gerçekleşme olasılığının yüzde elliden fazla olması gerektiği şeklinde yorumlanabilir (Özbek, 2016: 22).

Bundan hareketle Şekil 1 de algoritmik akış diyagramında işletmelerin ekonomik yarar içeren kaynaklarının;

- %10 dan düşük tespit edilmesi halinde işlem yapılmaz.
- %10 ile %50 arasında tespit edilmesi halinde artık koşullu borç söz konusudur ve işletmenin finansal tablolarında dipnotlarda gösterilir.
- %50'den fazla tespit edilmesi halinde olası durum söz konusu olduğu için karşılık ayrılır.



Şekil 1. TMS 37'ye Göre Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkış Olasılığına Göre Karşılık Ayrılması Algoritmik Akış Diyagramı

Standartta belirtilen karşılıkların muhasebeleştirilmesi ile aktifi düzenleyici karşılık hesaplarının muhasebeleştirilmesi uygulamada birbirinden farklılık göstermektedir. Bu farklılık nedeniyle karşılıklar için “654 Karşılık Giderleri” hesabı yerine, vadesine göre “379 Borç ve Gider Karşılıkları” veya “479 Borç ve Gider Karşılıkları” hesapları kullanılabilir. Borçlu hesap olarak da, ilgili gider hesaplarına borç yazılmadan, kullanılan karşılık hesaplarına kayıt yapılır (Yükçü ve Yaşar, 2013: 7-8).

Karşılıklar farklı şekillerde gerçekleşebilir. TMS 37 Standardı’na göre karşılıklar aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir (Akça ve Gönen, 2015: 98):

- Garantili satış ile ilgili karşılıklar
- Vergi davaları ile ilgili karşılıklar
- Satış primi ile ilgili karşılıkları
- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler ile ilgili karşılıklar
- Çevre zararları ve düzenlemesi ile ilgili karşılıklar
- Yeniden yapılandırma ile ilgili karşılıklar

TMS 37, karşılıklarda meydana gelen değişikliklerin dönem sonlarında gözden geçirilip en gerçekçi tahmini yansıtacak şekilde düzenlenmesini zorunlu tutmaktadır. Geçmişte, bir karşılık tutarındaki eksiklik, diğer bir karşılık tutarının fazlalığıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Karşılığın yalnızca başlangıçta belirtilen amaç için kullanılabileceği standartta açıkça ifade edildiğinden, bu uygulamalar günümüzde gerçekleştirilememektedir (Yükçü ve Yaşar, 2013: 7-8).

Karşılık ayrıldıktan sonra ayrılan karşılık tutarının olması gerekenden fazla olduğu anlaşılırsa, işletme bu fazlalığı başka bir karşılıktaki eksikliği gidermek için, toplam karşılık miktarına bakarak rasyonalize edemez. Böyle bir durum gerçekleşirse, ayrılan fazla karşılık iptal edilmelidir. Yükümlülüğün gerçekleştirilebilmesi için kaynak çıkışının olma ihtimali olmama ihtimalinden daha az ise yani yükümlülüğün gerçekleşmesi muhtemel değilse karşılık iptal edilmelidir. Karşılıklarda meydana gelen değişiklikler, her bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilmeli ve karşılık tutarı mevcut en iyi tahmini yansıtacak bir biçimde düzenlenmelidir (KGGK TMS 37md. 59).

Garantiler muhasebe standartları çerçevesinde ele alındığında, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ve TFRS 15 Müşteri

Sözleşmelerinden Hasılat Standartları'na göre muhasebeleştirilir. Müşterilere verilen garanti türünün belirlenmesi, garantilerin muhasebeleştirilmesi açısından farklılıklar ortaya koymaktadır. Bu farklılıklar şu şekilde ortaya çıkmaktadır (Saban, Küçüker, ve Küçüker, 2019: 50-51).

- Müşterinin garantiyi ilave olarak satın alma seçeneğinin olmaması durumu
- Müşterinin satın aldığı ürün ile birlikte ayrıca garantiyi de satın alma seçeneğinin olması durumu

Müşteri satın aldığı ürünün garantisine ilaveten ek garanti satın almıyorsa satıcı firmanın sağlamış olduğu garanti, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilir. Müşteri firmanın sağlamış olduğu garantiye ilaveten ek garantiyi bir ücret karşılığında satın alıyorsa ekstra ücret ödeyerek satın almış olduğu bu garanti farklı bir hizmet olarak değerlendirilir ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartlarına göre muhasebeleştirilir (Saban, Küçüker, ve Küçüker, 2019: 50-51).

Tek düzen hesap planında standartlarla ilgili herhangi bir hesap planı olmadığı için bazı hesaplar TDHP'nin boşlukları kullanılarak yapılmaktadır. Bu durum farklı işletmelerde farklı isimlerle hesapların kullanılmasına neden olmaktadır. Karşılaştırma açısından ya da anlaşılabilirlik açısından sıkıntı oluşturmaktadır.

ÖRNEK 1: Elektrikli bisiklet sektöründe faaliyet gösteren A Üretim İşletmesi, satmış olduğu ürünlerle ilgili, fatura tarihinden itibaren üç yıl garanti vermektedir.

*A İşletmesi sattığı ürünlere ilişkin, müşterilerine ücret karşılığında ek garanti hizmeti vermemektedir.

31.12.2017 tarihinde garanti kapsamında satılmış olduğu ve bu ürünlerden toplam 20.000.000. TL gelir elde edildiği tespit edilmiştir.

Satılan ürünlerle ilgili garanti kapsamında oluşabilecek tamiratlar, küçük tamiratlar ve büyük tamiratlar olmak üzere iki kategoride değerlendirilmektedir. İşletmenin geçmiş yıllardaki tecrübeleri ve geleceğe ilişkin beklentileri sonucunda aşağıda belirtildiği gibi bir durumun ortaya çıkması beklenmektedir.

- Ürünlerin % 85'inin hatasız olacağı,
- Satmış olduğu tüm elektrikli bisikletlerde küçük hasarın ortaya çıkması durumunda onarım maliyetleri 1.500.000 TL olacağı ve satılan ürünlerin % 10'unda küçük tamiratlar gerekeceği,
- Satılan tüm elektrikli bisikletlerde büyük hasarın ortaya çıkması durumunda onarım maliyetleri 5.000.000 TL olacağı ve satılan ürünlerin % 5'inde büyük tamiratlar gerekeceği öngörülmektedir.

İşletmenin geçmiş tecrübelerine göre, garanti süresi olan üç yıl boyunca gerçekleşecek tamir ya da değişim maliyetleri; birinci yılda 60.000TL, ikinci yıl için 120.000 TL ve üçüncü yıl için 220.000 TL tutarında gerçekleşecektir.

Karşılığın finansal tablolara yansıtılabilmesi için gerekli şartlar ve karşılık değerlendirme yöntemi aşağıdaki durum tablosunda belirtilmiştir.

Tablo 1. Örnek 1 Durum Tablosu

Karşılığın finansal tablolara yansıtılması için gerekli şartlar	Karşılığın değerlendirme yöntemleri
<input checked="" type="checkbox"/> Geçmiş bir olaydan kaynaklanması	<input checked="" type="checkbox"/> Beklenen değer yöntemi
<input checked="" type="checkbox"/> Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması	<input type="checkbox"/> Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi
<input checked="" type="checkbox"/> Yükümlülük tutarının doğru bir şekilde tahmin edilebilmesi	<input type="checkbox"/> Bugünkü değer yöntemi

Durum tablosuna göre; Geçmiş bir olaydan kaynaklanan yükümlülük, garantili ürün satışlarıdır. Ekonomik açıdan fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması yüksek ihtimallidir (muhtemeldir) ve yükümlülük tutarı doğru bir şekilde tahmin edilebilmektedir. Değerleme yöntemi olarak da büyük garantiler için uygun görülen “Beklenen Değer Yöntemi” kullanılmaktadır.

Muhasebeleştirilmesi: İşletme sattığı ürünlere ilişkin, müşterilerine ücret karşılığında ek garanti hizmeti vermediği için muhasebeleştirme TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı doğrultusunda yapılacaktır.

Not: Ücret karşılığında ek garanti hizmeti verilseydi TMS 37'ye göre değil TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat Standardı'na göre işlem yapılması gerekirdi.

Tamiratların Beklenen Değeri:

$(0 \times \%85) + (\%10 \times 1.500.000) + (\%5 \times 5.000.000) = 400.000$ TL olarak hesaplanmıştır

Garanti süresi üç yıl olduğundan birinci yıla ait garanti giderleri kısa vadeli, sonraki iki yıla ait olan garanti giderleri ise uzun vadeli olarak değerlendirilmeli ve ona göre muhasebeleştirilmelidir.

31.12.2017			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		60.000	
280 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		340.000	
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		60.000
	479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		340.000
Garanti karşılıklarının muhasebeleştirilmesi			

2017 yılı sonunda o yıla ait olan garanti harcamalarının tutarı ilk yıl için öngörülen 60.000 TL nin 50.000 TL si kadar gerçekleşmiştir.

31.12.2017			
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	60.000	
	151 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ		50.000
	644 KONUSU KALMAYAN KARŞIKLAR		10.000
Ayrılan karşılık giderlerinin muhasebeleştirilmesi			

Garanti karşılık giderleri, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir ve mali kar hesaplanırken işleme alınması için "Nazım Hesaplarda" da KKEG olarak takip edilirler.

31.12.2017			
	950 K.K.E.G. MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR	400.000	
	951 K.K.E.G.MATRAHA İLAVE EDİLEN TUTARLAR ALACAKLI HS.		400.000
Garanti karşılıkları			

2018 yılında uzun vadeli hesapta bekletilen gider karşılıklarının bu yılı ilgilendiren kısmı kısa vadeli hesaba aktarılmalıdır.

Ertesi yıl dönem sonunda ikinci yıl için hesaplanan 120.000 TL lik tutarın 100.000 TL'si gerçekleştiği için, kalan 20.000 TL'lik kısım iptal edilir.

31.12.2018		
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	120.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		120.000
Uzun vadeli garanti karşılıkları hs.nın kısa vadeli hs. devri		

31.12.2018		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	120.000	
151 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ		100.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		20.000
Ayrılan garanti karşılıklarının 100.000 TL'sinin gerçekleşmesi		

Üçüncü yılda garanti karşılığı olarak 220.000 TL öngörülmüştü ancak 250.000 TL'lik bir garanti harcaması yapılmıştır.

31.12.2019		
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	220.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		220.000
Uzun vadeli garanti karşılıkları hs.nın kısa vadeli hs. devri		

31.12.2019		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	220.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	30.000	
151 İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ		250.000
Ayrılan garanti karşılığının 250.000 TL olarak gerçekleşmesi		

ÖRNEK 2: İletme aleyhine 100.000 TL tutarında bir tazminat davası açılmıştır. İşletmenin avukatı davayı kazanma ihtimalinin muhtemel olmadığını (%50'den az olduğunu) belirterek bu dava için 70.000 TL ödenebileceğini belirtmiştir. Davanın 7 ay sonra sonuçlanacağı tahmin edilmiştir.

Karşılığın finansal tablolara yansıtılabilmesi için gerekli şartlar ve karşılık değerlendirme yöntemi aşağıdaki durum tablosunda belirtilmiştir.

Tablo 2. Örnek 2 Durum Tablosu

Karşılığın finansal tablolara yansıtılması için gerekli şartlar	Karşılığın değerlendirme yöntemleri
<input checked="" type="checkbox"/> Geçmiş bir olaydan kaynaklanması	<input type="checkbox"/> Beklenen değer yöntemi
<input checked="" type="checkbox"/> Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması	<input checked="" type="checkbox"/> Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi
<input checked="" type="checkbox"/> Yükümlülük tutarının doğru bir şekilde tahmin edilebilmesi	<input type="checkbox"/> Bugünkü değer yöntemi

Durum tablosuna göre; Geçmiş bir olaydan kaynaklanan yükümlülük, işletme aleyhine açılmış tazminat davasıdır. Ekonomik açıdan fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması yüksek ihtimallidir (muhtemeldir) ve yükümlülük tutarı doğru bir şekilde tahmin edilebilmektedir. Değerlendirme yöntemi olarak, Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi (bilirkişi görüşü) kullanılmaktadır.

Muhasebeleştirilmesi: İşletme aleyhine açılan tazminat davaları karşılık ayırmak için gerekli koşulları sağlıyorsa TMS 37 Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'na göre muhasebeleştirilir.

İşletmenin davayı kaybetme ihtimali muhtemel olduğu için karşılık ayrılır. Karşılık tutarı olarak açılan davanın tutarı olan 100.000 TL değil, avukatın öngördüğü (uzman görüşü)70.000 TL kaydedilir.

31/12/20XX			
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		70.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			70.000
Dava karşılığı			

Tazminat davası için ayrılan karşılıklar vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirildiği için Nazım Hesaplarda izlenir.

31/12/20XX			
950 K.K.E.G.MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR		70.000	
951 K.K.E.G.MATRAHA İLAVE EDİLEN TUTARLAR ALACAKLI HS.			70.000
Dava karşılığı			

Dava 60.000 TL olarak sonuçlanırsa kayıt şu şekilde yapılır.

Not: Ayrılan karşılığın iptal edilmesinde kullanılacak gelir hesabı; iptal işlemi aynı dönemde olursa “649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABINA” yapılır. Gelecekteki dönemlerde gerçekleşirse “679 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR HESABINA” kaydedilir.

31/12/20XX			
379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		70.000	
100 KASA HS			60.000
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR			10.000
Ayrılan dava karşılığının 60.000 TL olarak peşin ödenmesi			

Dava 80.000 TL olarak sonuçlanırsa kayıt şu şekilde yapılır.

Not: Ayrılan karşılığın beklenenden fazla gelmesi durumunda kullanılacak gider hesabı; aynı dönemde “659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABINA” yapılır. Gelecekteki dönemlerde gerçekleşirse “689 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI HESABINA” kaydedilir

31/12/20XX

379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	70.000	
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	10.000	
100 KASA HS.		80.000
Ayrılan dava karşılığının 80.000 TL olarak peşin ödenmesi		

4. KOŞULLU BORÇ KAVRAMININ İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde koşullu borç kavramının tanımı, tahakkuku ve finansal tabloların dipnotlarında gösterilmesi ile ilgili özet bilgi verilecektir. Ayrıca koşullu borçlar ile ilgili örneklere de yer verilecektir.

4.1. KOŞULLU BORÇLARIN TANIMI

Koşullu borçlar, geçmişte ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam manasıyla kontrolünde olmayan bir ya da daha fazla olayın gelecekte gerçekleşmemesiyle alakalı olarak meydana gelecek muhtemel yükümlülüklerdir. Benzer şekilde geçmişte gerçekleşen olaylardan kaynaklansa da kaynak çıkışının kesin olmayışı veya yükümlülük tutarının gerçekçi biçimde öngörülememesi nedeniyle tahakkuk ettirilemeyen mevcut yükümlülüklerdir (Yıldırım, 2016: 1308).

TMS 37'ye göre koşullu borçlar, yalnızca gelecekteki belirsiz olaylar tarafından varoluşları doğrulanacak olan olası yükümlülüklerdir. Koşullu borçlar finansal tablolara yansıtılamaz. Bunun sebebi, yükümlülük tutarının güvenilir biçimde ölçülememesi ve de yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli nakit çıkışının muhtemel olmamasıdır (Usul ve Özer Keçe, 2016: 54).

Koşullu olaylar, dönem sonunda var olan ve sonucu belli olmayan bir veya daha fazla olayın gelecekte gerçekleşip gerçekleşmemesine göre netleşecek olan durumları ifade eder. Bu yüzden muhasebeleştirilemeyen varlık ve yükümlülükler için koşullu kavramı kullanılır Koşullu borçların işletmenin diğer borçlarından farkı, borçların belirsiz olmasıdır. Koşullu borçlarda risk mümkünken, karşılıklarda muhtemeldir Koşullu borçlar, işletmelerin gelecekte oluşabilecek belirsiz olayların gerçek yükümlülüklerini üstlenmeyi taahhüt etmeleridir. İşletme bir yükümlülük için zincirleme ve ortaklaşa sorumlu ise, yükümlülüğün diğer ortaklar tarafından ödenmesi beklenen kısmı koşullu borç olarak kabul edilir (Özer, 2012: 46).

Koşullu borçlar genel olarak aşağıdaki durumlar sebebiyle meydana gelmektedir (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2011: 583).

- Devam eden davalar,
- İşletmeler tarafından satıcıları için ciro edilen senetler,
- İşletmenin lehine ya da aleyhine tazminat talepleri,
- İşletmenin vermiş olduğu teminat mektupları ve işletmenin kefaletleri,
- Devletten teşvik kapsamında alınan ancak iade edilecek tutarlar ve benzeri olaylar

Koşullu borçlar uygulamada gerçekleşmeme ihtimali, gerçekleşme ihtimalinden fazla olan veya tutarı güvenilir bir şekilde ölçülemeyen borçlardır. Koşullu borçlar finansal tablolara kayıt yapabilmek için gereken şartları taşımamaktadır. Ancak bilançoda koşullu borçlara yer verilmese de, finansal tablo ilgilileri ve yatırımcıların karar vermelerinde önem taşıdığı için dipnotlarda açıklanmalıdırlar (Öğüz, 2007: 111).

4.2. KOŞULLU BORÇLARIN TAHAKKUKU

TMS 37' ye göre koşullu borçların tahakkuk ettirilmesinde izlenen yol, koşullu borçların tahakkuk ettirilmemesi fakat finansal tablo dipnotlarında açıklanmasıdır. Henüz bir yükümlülüğün olup olmadığı belli olmadığından ya da geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülüğü tahakkuk ettirmek için gerekli kriterleri taşımadığından dolayı işletmeler, koşullu borçlarını, muhasebeleştirmezler. İşletme birleşmeleri sebebiyle oluşan koşullu borçlar bu durumdan hariç tutulmuştur (Özer, 2012: 47).

İşletmeler, dönem sonlarında mevcut koşullu borçla ilgili dipnotlarda bilgilendirme yapmakta ve bu koşullu borçların finansal etkisiyle alakalı bir tahminde bulunmaktadır. Yapılacak ödemelerin tutar ve zamanı ile ilgili belirsizliklere yönelik tazminat ihtimalleri hakkında açıklama yapmaktadır. (Gökçen vd., 2011: 476).

Çok sık rastlanmasa da, mevcut bilgilerin açıklanması koşullu borçlar konusunda işletmenin konumuna zarar verecekse, işletme bu bilgileri açıklamayabilir. Böyle bir durumda işletme bilgiyi açıklamamasının sebebini belirtmelidir (Usul ve Özer Keçe, 2016: 56).

4.3. KOŞULLU BORÇLARIN FİNANSAL TABLO DİPNOTLARINDA GÖSTERİLMESİ

Koşullu borçlarla ilgili başlangıçta öngörülmeyen bir şekilde gelişme olabileceğinden dolayı sürekli bir biçimde değerlendirilmeli ve işletmeden kaynak çıkışını gerektirip gerektirmeyeceği belirlenmelidir. Eğer kaynak çıkışı muhtemel hale gelmişse karşılık ayrılmalıdır (Özer, 2012: 46).

Zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından dolayı genel olarak tüm karşılıklar, koşulludurlar. Ancak bu durum TMS 37 Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında farklılık göstermektedir. Tutar veya zamanıyla alakalı olarak içerdiği belirsizliklerden dolayı muhtemel borçlar olarak adlandırılrsa da karşılıklar, gerçekleşmiş borçlardır, yani varlıkları gelecekteki olaylara bağlı değildir.

Standart, koşullu borç kavramını ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin uzak olduğu ya da yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülemediği potansiyel yükümlülükler olarak açıklamaktadır (Yükçü ve Yaşar, 2013: 5).

Örnek 1: İş yerine ziyaret için gelen bir çalışanın yakını, yerlerin kaygan olması nedeniyle düşmüş ve kafa travması geçirmiştir. Bu kişi, işletmenin ihmali olduğunu öne sürerek 15.08.2016 tarihinde açtığı dava henüz sonuçlanmamış olup, şirket avukatından edinilen bilgiye göre bu davanın işletme aleyhine sonuçlanma ihtimali % 20 dir. Bu oran karşılık ayırmak için yeterli olmadığı için muhasebeleştirilmeyecektir, dipnotlarda gösterilecektir.

Örnek 2: Sadem Kahve Üretim İşletmesinin 200 gramlık kahve Herdem ürününe rengi, ambalajı ve ismini taklit etme gerekçesi ile rakip bir firma tarafından 02/03/2015 yılında dava açılmıştır. Davacı firma 556 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye istinaden haksız rekabette bulunulduğu gerekçesi ile 100.000.000 TL maddi, 20.000.000 TL manevi tazminat davası açmıştır. İşletme avukatları ve ARGE birim sorumluları tarafından yapılan araştırmalar sonucu iddianın yersiz olduğu ve mahkemece reddedilme olasılığının, kabul edilme olasılığından daha yüksek olacağını ifade etmişlerdir. Dolayısıyla işletme için bir yükümlülük olmayacaktır. Bu

sebeple karşılık ayrılmayacak, koşullu borç olarak işletmenin finansal tablolarının dipnotlarında açıklama yapılacaktır.

5. KOŞULLU VARLIK KAVRAMININ İNCELENMESİ

Çalışmanın bu bölümünde koşullu varlık kavramının tanımı, tahakkuku ve finansal tabloların dipnotlarında gösterilmesi ile ilgili özet bilgi verilecektir. Ayrıca koşullu varlıklar ile ilgili örneklere de yer verilecektir.

5.1. KOŞULLU VARLIKLARIN TANIMI

Koşullu varlıklar, işletmenin tamamen kontrolünde olmayan geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanır ve gelecekteki bir veya daha fazla olayın gerçekleşme ihtimaline bağlıdır. Koşullu varlıklar, gerçekleşip gerçekleşmeyecekleri gelecekteki olaylarla doğrulanacak olan varlıklardır. Bilançonun aktifinde olası bir artışa sebep olurlar. Bu tür varlıklara örnek olarak (Örten, Kaval, ve Karapınar, 2011: 584);

- İşletmenin aldığı teminatlar,
- İşletmenin yaptırdığı sigortalar
- İşletmenin almış olduğu iş garantileri,
- İşletmenin bazı haklarını devretmeleri nedeniyle ortaya çıkacak alacakların miktarı ve zamanı,
- İşletmenin devlete ödediği paralardan itirazı kayıtlı olanlarının geri alınma ihtimali yüksek olanlar,
- İşletmenin lehte açılan davaları
- İşletmenin alacağı devlet yardımları (müracaat edilmiş olsa da olmasa da),
- İşletmenin aldığı gayri maddi haklar (patent, kota hakkı, kullanım hakkı gibi) eğer maddi olmayan varlıklarda açıklanmadıysa, kullanılmayan kısımlar.

5.2. KOŞULLU VARLIKLARIN TAHAKKUKU

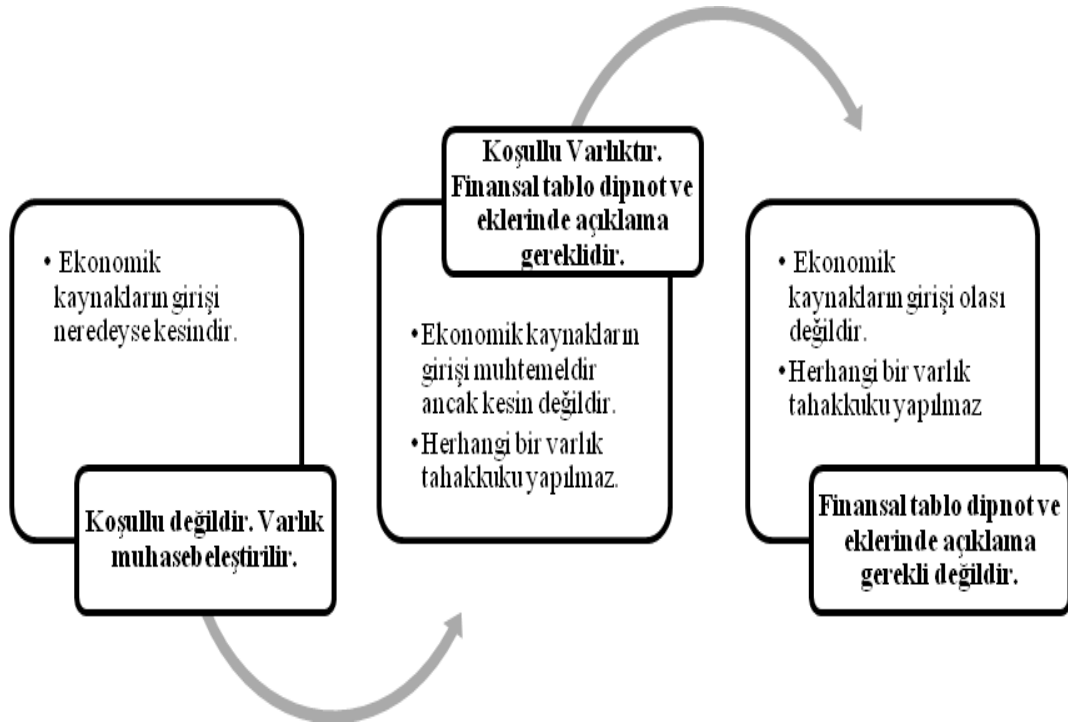
Koşullu varlıkların finansal tablolarda yer almamasının nedeni, işletmenin elinde kesin ulaşılabilir bir bilgi bulunmadığından dolayı belki de hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin, muhasebe kayıtlarına geçirilebilmesine neden olabilecek olmasıdır. Ancak işletmenin geliri elde etmesi yüksek ihtimalli ise, söz konusu varlık

koşullu bir varlık sayılmaz ve finansal tablolara yansıtılır yani, muhasebeleştirilir (KGK, TMS 37: md.33).

İşletme, koşullu varlıkları her durumda finansal tablolara yansıtmaz sadece ya dipnotlarda açıklar ya da dipnotlarda açıklamaz. Gelirin tahakkuku ile sonuçlanması mümkün olmayan koşullu varlıklar tahakkuk ettirilmemeli ve finansal tablolarda yer almamalıdır. Ancak gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık koşullu varlık değildir ve tahakkuku yapılmalıdır (Özer, 2012: 53).

Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik faydaların işletmeye girme ihtimalini ortaya koyan umulmadık olaylardan kaynaklanırlar Örneğin, işletmenin hukuki yollardan elde edeceği haklar ile ilgili talepleri koşullu varlık olarak nitelendirilir. (KGK TMS 37 md. 32).

Bu durum Şekil 2’de grafiksel olarak açıklanmıştır.



Şekil 2. Koşullu Varlık Tahakkuku İşlem Basamakları

5.3. KOŞULLU VARLIKLARIN FİNANSAL TABLO DİPNOTLARINDA GÖSTERİLMESİ

Koşullu varlıklar kendi içinde sınıflandırılmalıdır her grup için dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılmalıdır. Varlığın niteliği ile ilgili kısa bir açıklama yapılmalı ve varlığın finansal etkisi ile ilgili tahmin yapılmalıdır. Bu bilgilerin açıklanması işletmeye zarar verecekse eğer açıklama yapmak gibi bir zorunluluk yoktur. Bilginin açıklanmama sebebi açıklanır ve anlaşmazlığın genel niteliği hakkında gerekli bilgiler verilir (Özer, 2012: 55).

Koşullu varlıklarla ilgili açıklama yaparken, yanıltıcı bir bilgi vermemek gerekir. Koşullu varlıklarla alakalı gelişmeler sürekli bir şekilde değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Açıklanması gereken bilgiler makul bir çaba sonucunda elde edilemiyorsa ve ortaya çıkan bu durumdan dolayı açıklama yapmak mümkün olmuyorsa, dipnotlarda bu durumu özetleyen bir açıklama yapılması yeterli olur.

Özetle geçmişteki bir olaydan kaynaklanan ve işletmeden kaynaklanmayan sebeplerden ötürü bir kaynağın işletmeye girişinin kesin olması halinde varlık muhasebeleştirilir, yani varlığın işletmenin aktifine girmesi kesinleştiğinden, gelir olarak kayıtlara alınabilecektir. Ekonomik yararların işletmeye girmesi kesin değil ancak muhtemelse herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmaz, finansal tabloların dipnotlarında bu durumla ilgili açıklama yapılır. Ekonomik faydaların işletmeye girmesi pek mümkün değilse ne bir tahakkuk işlemi yapılır ne de finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır (Özbek, 2016: 51).

Örnek 1: Piyasaya yeni bir oyunla girmeye hazırlanan Atak Games adlı bir Türk firması tanıtım ve reklam faaliyetleri için Seçkin Medya Firması ile anlaşmışlardır. Firmanın reklamları ulusal televizyon kanallarında 12/06/2018 tarihinde aynı yayınlanmış ve büyük bir ilgi görmüştür. Yayınlanan bu reklam filminin Avrupa'da yayınlanan bir reklam filminden alıntı olduğu iddiası ile sosyal medyada haberler yayılmaya başlamıştır. Bunun üzerine Atak Games Firma yetkilileri yaşanan olaydan üzgün olduklarını ve Seçkin Medya Firmasına 200.000.000 TL'lik maddi ve manevi tazminat davası açtıklarını kamuoyuna duyurmuşlardır. Firma avukatı davayı kazanma olasılıklarının %30 olduğunu yetkililere belirtmiş ve davanın 9 ay sonra sonuçlanacağını öngörmüştür. İşletmeye

ekonomik bir kaynak girişinin muhtemel olmaması nedeniyle karşılık ayrılmaz, finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Örnek 2: DEMİR AŞ. İzmir’de faaliyet gösteren bir meyve suyu imalatçısıdır. İşletme 2019 yılında fabrika yakınındaki boş araziye işçilerinin öğle arasında vakit geçirebilecekleri bir alan haline getirmek için karar almıştır. Bu alanda yapılan bir çalışmada traktörün kepçesine bir küp takılmış ve işçiler tarafından zarar görmeden çıkarılmıştır. Durum işletme yetkilerine haber verilmiştir. İşletme yetkilileri müze yetkililerine durumu bildirmiştir. Müze yetkilileri 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamında, bulunan küpün inceleme neticesinde tarihi eser olarak tescil edilmesi halinde, tarihi eserin değerinin yüzde ellisinin işletmeye verileceğini beyan etmişlerdir. Ancak yetkililer bu bölgelerde değişik zamanlarda küpler bulunduğunu ve bunların çoğunun inceleme neticesinde tarihi eser olarak nitelendirilmediğini beyan etmişlerdir. Müze yetkilisi bir kişi incelemenin 6 ay sürdüğünü ve bulunan küpün tarihi eser çıkma ihtimalinin %40 olduğunu ifade etmiştir. İşletmeye ekonomik bir kaynak girişinin muhtemel olmaması nedeniyle durum finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

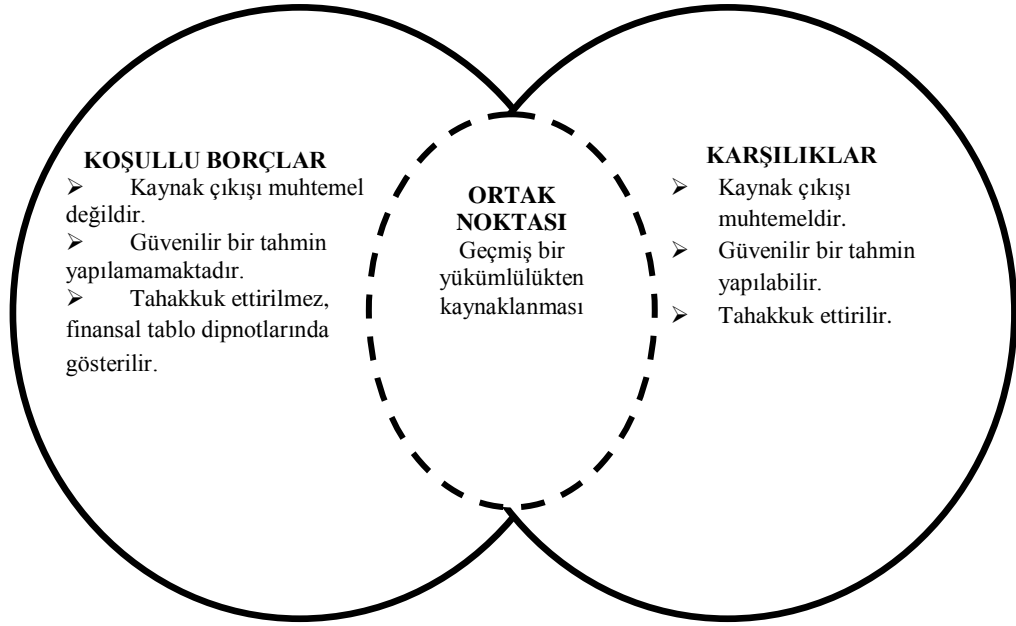
6. KARŞILIKLAR VE KOŞULLU BORÇLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde karşılıklar ve koşullu borçlar arasındaki ilişki hakkında bilgiler verilmiş, karşılıklar ve diğer yükümlülükler arasındaki farklar belirtilmiştir.

6.1. KARŞILIKLAR VE KOŞULLU BORÇLAR ARASINDAKİ İLİŞKİ

TMS 37, 12. ve 13. maddede karşılıklar ve koşullu borçlar arasındaki ilişkiden bahsedilmektedir. Buna göre bir yükümlülüğün ne zaman gerçekleşeceği ve tutarı standartta belirtilen ölçme yöntemlerine göre tahmin edilemiyorsa koşullu borçtur. Koşullu yükümlükten bahsedebilmek için işletmenin kontrol edemediği, gerçekleşip gerçekleşmeyeceği kestirilemeyen, tek veya daha fazla olay TMS 37 14. maddeki şartları taşımayan karşılıkların yerine kullanılır.

Şekil 3’te karşılıklar ve koşullu borçlar arasındaki ilişki açıklanmıştır. Karşılıklar ve koşullu borçların tek ortak noktasının geçmiş bir yükümlülüğün kaynaklandığı görülmektedir.

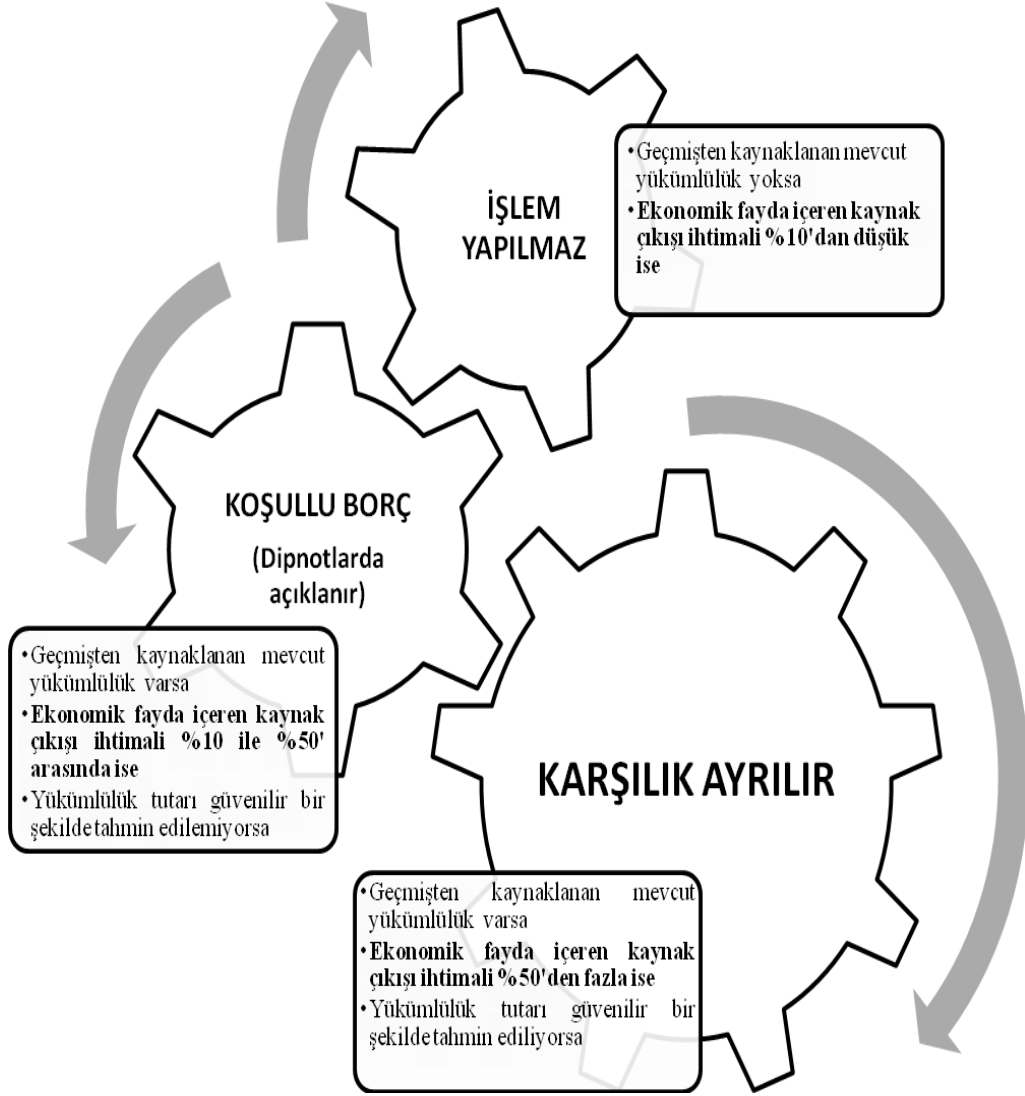


Şekil 3. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişki

Şekil 4’te ise koşullu borçların ve karşılıkların muhasebeleştirilme ilkeleri ve yönteminden bahsedilmektedir. Şekil 4 incelendiğinde bir yükümlülüğün koşullu borç veya karşılık olarak değerlendirilmesindeki en önemli noktanın ekonomik fayda içeren kaynak çıkışının olası olmasıdır.

Kaynak çıkışı olasılığı %50’den fazla ise yükümlülük karşılık olarak değerlendirilip muhasebeleştirilir, %50’den az olduğunda ise koşullu yükümlülük olarak değerlendirilerek finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır.

İşletmenin kontrol edemediği olayın mevcudiyetini tespit edememesi veya ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı %10’nun altında olması durumunda ise işlem yapılmamaktadır.



Şekil 4. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İşlem Döngüsü

6.2. KARŞILIKLAR VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER ARASINDAKİ FARKLAR

Karşılıklar zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler olarak ifade edilmektedir. Fakat diğer borçlar aşağıda belirtilen durumlarda ortaya çıkar.

- İşletmenin esas faaliyet konusunda ilişkin alınan mal ve hizmetler için ödeme yükümlülüğü doğması ticari borçlar olarak ifade edilir. Ticari borçlarda borcun miktarı ve ne zaman ödeneceği bellidir.
- Tahakkuktan kaynaklanan yükümlülüklerin ödenme zamanı ve miktarı bellidir. Faturalar ve maaş bordroları, ödenme zamanı ve tutarı belli olan yükümlülüklerden.
- Diğer borçlar kendileri ile ilgili hesap grubunda yer alırlar. Karşılıklar ise bu yükümlülüklerin dışında ayrı bir hesap olarak gösterilirler (Gökçe, 2018: 211).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA

1. ÇALIŞMANIN AMACI

Küreselleşmenin bir getirisi olarak yaşanan sermaye hareketliliğindeki artış, muhasebe alanında ortak bir dile ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur. Uluslararası ticaretin artması ile ülkemizde de dünyaya entegre olabilmek adına standartlar kabul edilmiş ve daha fazla alanda uygulanmaya başlamıştır. Çalışmanın bu bölümünde TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın muhasebeleştirilmesine yönelik bir uygulamaya yer verilmiştir. Bu uygulamada hisse senetleri borsada işlem gören bir maden üretim işletmesinin mali tabloları MSUGT'ye göre ve TMS 37'ye göre karşılaştırmalı olarak gösterilecek ve gerekli görüldüğünde dipnot açıklamaları yapılacaktır. Uygulamadan kaynaklanan farklılıklar gösterilecektir.

2. BİR ÜRETİM İŞLETMESİNİN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU

X Maden Sanayi AŞ'nin ana faaliyet konusu, porselen, seramik ve granitten mutfak malzemeleri üreterek satışını yapmak ve aynı zamanda faaliyet konusunu ilgilendiren yan sanayi işletmelerine iştirak etmek amacı ile 30.03.1980 tarihinde 250.000 m² bir alan üzerine kurulmuştur.

X maden sanayi işletmesinin hisselerinin %40'u BİST'de hisse senetleri halka sunularak, işlem görmektedir.

Şirket'te 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla 200 üretimde çalışanı (31 Aralık 2015: 160) ve 100 yönetim de çalışan (31 Aralık 2015: 80) toplam 300 kişi (31 Aralık 2015: 240) çalışmaktadır.

3. İŞLETMENİN MALİ TABLOLARININ YAYINLANMASI İLE İLGİLİ ESASLAR VE UYGULANACAK MUHASEBE POLİTİKALARI

Şirket' in bilanço ve gelir tablolarının hazırlanması ile ilgili muhasebe politikaları aşağıdaki verilmiştir.

3.1. MALİ TABLOLARI HAZIRLAMA PRENSİPLERİ

Ekteki mali tablolar SPK'nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Seri II, 14.1 nolu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ" ine dayanarak düzenlenmiş olup Tebliğin 5. Maddesine göre "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile bunlara ilişkin ek ve yorumları (TMS/IFRS) baz alınarak hazırlanmıştır.

SPK tarafından, 17.03.2005 tarihinde alınan bir kararla, Türkiye'deki halka açık şirketler için, 01.01.2005 tarihinden bu yana, enflasyon muhasebesi uygulamasının yapılmayacağı duyurulmuştur. İşletmenin mali tabloları bu karara dayanılarak hazırlanmıştır. İşletme, muhasebenin temel kavramlarından para ile ölçme kavramı gereği Türk Lirası'nı kullanmıştır.

Mali tablolar Türkiye Muhasebe Standartları'na göre şirketin durumunu en uygun şekilde sunabilmek için gereken düzeltmeleri ve sınıflandırmaları sunuma hazırlamıştır.

3.2. MALİ TABLOLARIN YÖNETİM KURULUNCA ONAYLANMASI

Mali tablolar 20 Şubat 2017 tarihinde yayınlanması için Şirket Yönetim Kurulu'nun onayına sunulmuş ve kurul tarafından onaylanmıştır. Düzenleyici kurumlar tarafından yasal mevzuata göre, hazırlanmış mali tabloları ve bu tabloları değiştirme hakkı genel kurula aittir.

3.3. DÖNEMSELLİK

Şirketin faaliyetleri demografik hareketlerin canlandığı bahar ve yaz aylarında artmaktadır. Satış grafiği, porselen bazlı ürünler (tabak ve kaseler) ile yeni

ürün olan granit bazlı ürünler (tencere ve tavalar) için bahar ve yaz aylarında, seramik bazlı ürünler (karo ve yer karoları) için ise yaz aylarında yükselmektedir.

3.4. STANDARDA GÖRE DÜZELTİLMİŞ YENİ YORUMLAR

31.12.2016 tarihinde mali tabloların hazırlanması sırasında baz alınan muhasebe uygulamalarına ilişkin 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere TFRS ve TFRYK yorumları dikkate alınmadan 2015 yılında kullanılanlar ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Bu standart ve yorumların, şirketin mali tablolarının, finansal durumu ve performansına etkilerine ilişkin açıklamalar örnek içerisinde yer almaktadır.

4. X MADEN SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ'NİN KARŞILIKLARININ, KOŞULLU BORÇLARININ VE KOŞULLU VARLIKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

X Maden Sanayi Anonim Şirketi 31.12.2016 tarihinde TMS 37 kapsamında yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına aktarmada gerçekleşen olaylarla ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir:

4.1. DİĞER KISA VADELİ KARŞILIKLAR

Tablo 3. Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar

Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar:	31.12.2016	31.12.2015	31.12.2016 da Ödenecek Tutar
Dava Karşılıkları	140.000	120.000	20.000
Bayi Prim Karşılıkları	125.000	100.000	25.000
Yeniden Yapılanma Gider Karşılıkları	220.000	180.000	40.000
TOPLAM	485.000	400.000	85.000

4.1.1. Dava Karşılıkları

Şirket avukatından alınan bilgiye göre, yaralanma şeklinde ortaya çıkan bir iş kazası nedeniyle şirket aleyhine açılan dava henüz sonuçlanmamış olup Yüksek Mahkemenin kararı beklendiğinden bu dava için önceki yıl ayrılan karşılıklara 20.000 TL daha ilave edilmiştir.

31.12.2016			
659 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDERLER		20.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			20.000
İş kazası nedeniyle ortaya çıkan dava karşılığının artması			

31.12.2016			
950 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR		20.000	
951 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR ALACAKLI HS.			20.000
VUK açısından gider yazılmasına izin verilmeyen tutar mali kar hesaplanırken kaydedilmek üzere Nazım Hs. Kaydedilmesi			

31.12.2016			
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		4.000	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ.			4.000
Ertelenmiş vergi varlığı düzeltme kaydı (20.000 X 0,20)			

4.1.2. Bayi Prim Karşılıkları

İşletme satış hacminin artırılması ve pazar payının korunması amacıyla bayilerine yılsonu performansına göre % 20 oranında prim ödemektedir. Pazarlama ve Satış Müdürlüğünün prim tahminleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 4. Bayi Prim Karşılıkları

		31 Aralık 2016	
Porselen mutfak eşyaları		45.000	
Seramik ürünler		30.000	
Granit mutfak eşyaları		50.000	
TOPLAM		125.000	

31.12.2016			
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ		25.000	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			25.000
Bayi primi karşılığı			

31.12.2016			
31.12.2016	631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİD. YANSITMA	25.000	25.000
	Yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına aktarma		
31.12.2016			
31.12.2016	761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİD. YANSITMA 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	25.000	25.000
	Maliyet hesaplarının kapatılması		
31.12.2016			
31.12.2016	950 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR 951 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR ALACAKLI HS	25.000	25.000
	VUK açısından gider yazılmasına izin verilmeyen tutar mali kar hesaplanırken kaydedilmek üzere Nazım Hs. Kaydedilir		
31.12.2016			
31.12.2016	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ.	5.000	5.000
	Ertelenmiş vergi varlığı düzeltme kaydı (25.000 X 0,20)		

4.1.3. Yeniden Yapılandırma Gider Karşılıkları

İşletme sektörde meydana gelen gelişmeler üzerine İl sınırındaki teşvikli yatırım bölgesinde yeni bir fabrika kurma kararı almıştır. Eski fabrika içerisinde yer alan Arge tesislerini de mevcut hali ile bu bölgeye taşımaya karar vermiştir. Yeniden yapılandırma gider karşılığı olarak 260.000 TL ayrılmasına karar verilmiştir. Yeniden yapılandırma önümüzdeki yıl tamamlanacaktır. 31.12.2016 da ödenecek tutar 40.000 TL'dir.

31.12.2016			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI Yeniden yapılandırma karşılıkları	40.000		40.000
31.12.2016			
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS. Yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına aktarma	40.000		40.000
31.12.2016			
771 GENEL YÖNETİM. GİD. YANSITMA 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Maliyet hesaplarını kapatılması	40.000		40.000
31.12.2016			
950 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR 951 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR ALACAKLI HS VUK açısından gider yazılmasına izin verilmeyen tutar mali kar hesaplanırken kaydedilmek üzere Nazım Hs. kaydedilmesi	40.000		40.000
31.12.2016			
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ. Ertelenmiş vergi varlığı düzeltme kaydı (40.000 X 0,20)	8.000		8.000

4.2. DİĞER UZUN VADELİ KARŞILIKLAR

Tablo 5. Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar

Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar:	31.12.2016	31.12.2015	31.12.2016 da Ödenecek Tutar
Garanti Gider Karşılıkları	204.535	160.000	44.535
Arazi Yeniden Düzenleme Gider Karşılıkları	595.040	523.415	71.625
TOPLAM	799.575	683.415	116.160

4.2.1. Garanti Gider Karşılıkları

Şirket, bulunduğu sektörün hassasiyeti nedeniyle, müşteri memnuniyetsizliğini ve üretim hatası nedeniyle ortaya çıkan iade taleplerini yakından izlemektedir. Pazarlama ve Satış Departmanının yıllar itibariyle takip ettiği istatistik veriler ve genellikle 2 yıl garanti ile satışa sunulan ürünler için tahmin edilen yıllık iade ve garanti karşılığı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 6. Garanti Gider Karşılıkları

	Porselen ürünler	Seramik ürünler	Granit ürünler	Toplam
Satış üzerinden 2016 yılı için hesaplanan	80.000	80.000	40.000	200.000

%5 iskonto oranı ile garanti tahmininin bitiş tarihinden 31 Aralık 2016 tarihine indirgenmiş karşılıklarının hesaplaması ve detayları aşağıdaki gibidir.

Tablo 7. Garanti Gider Karşılıkları Hesaplama Tablosu

Nominal tutar	Garanti süresi	Yıllık tutar	İskonto oranı	Formül	Sonuç
200.000	24	100.000	%5	$100.000 * (1 / (1 + 0.05)^1)$	95.238
200.000	24	100.000	%5	$100.000 * (1 / (1 + 0.05)^2)$	90.703
20.000(*)	24	20.000	%5	$14.059 * (1 / (1 + 0.05)^2)$	18.594
Toplam					199.012

(*) Önceki yıldan kalan tutar. $160.000 - 140.000 = 20.000$ TL. Şirket 2015 yılının iade taleplerinin devam edeceğini düşünmektedir.

Karşılıkların dönem içindeki hareketleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 8. Garanti Gider Karşılıkları Dönem İçi Hareketleri

	31 Aralık 2016
Dönem başı	160.000
Dönem için hesaplanan	185.941
Dönem içinde yapılan ödeme ve iptaller (-)	(140.000)
Dönem içinde yapılan ödeme ve iptaller (-)	(1.406)
Dönem sonu bakiyesi	204.535

31.12.2016	
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDİRLERİ 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	185.941
İki yıllık garantili satışın tahmin edilen iade ve garanti karşılığı	185.941

31.12.2016	
631 PAZARLAM SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD. YANSITMA	185.941
Yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına aktarma	185.941

31.12.2016	
761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	185.941
Maliyet hesaplarının kapatılması	185.941

31.12.2016	
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	141.406
Bu yıla yazılan bir sonraki yılın giderinin düzeltilmesi kaydı	141.406

31.12.2016	
950 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLE DİĞER TUTARLAR 951 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR ALACAKLI HS.	44.535
VUK açısından gider yazılmasına izin verilmeyen tutar mali kar hesaplanırken kaydedilmek üzere Nazım Hs. Kaydedilmesi	44.535

31.12.2016

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ. Ertelenmiş vergi varlığı düzeltme kaydı (44.535 X 0,20)	8.907	8.907
---	-------	-------

4.2.2. Arazi Yeniden Düzenleme Gider Karşılığı

Şirket, 14 Aralık 2007 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Çevre ve Orman Bakanlığı’nın III/2872E.270 sayılı “Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Kazandırılması Yönetmeliği” sorumluluklarını gerçekleştirmek için gerekli çalışmaları başlatmıştır. İşletme kullandığı maden ocağı arazilerinin, güvenli olması, faaliyet alanındaki boşlukların ve kazı alanlarının doldurulması, örtü ve atık yığınlarının düzenlenmesi ve arazinin yeniden bitkilendirilerek kullanılabilir hale getirilmesi sorumluluğunu almıştır. 31.12.2016 tarihinde maden işletme ruhsatı almış olduğu araziye ilişkin çevreyi kullanılabilir hale getirmek için toplam olarak 750.000 TL tutarında (2015 yılında – 675.000 TL) karşılık hesaplamıştır. İşletme bu yönetmeliğe dayanarak faaliyetlerinin bitimine kadar araziye yeniden düzenlemeyi planlamış ve bunun için de tahmin ettiği karşılık tutarını, %5 iskonto (2015: %5) kullanarak, ruhsat almış olduğu maden işletmelerinin bitiş tarihi olan 2025 tarihinden 31.12.2016 tarihine indirgeyerek 595.040 TL (2015 yılında: 523.415 TL) hesaplayarak karşılık ayırmıştır.

Şirketin ocaklardan sorumlu Maden Mühendisi tarafından hesaplanan karşılıkların özeti aşağıdaki gibidir:

Tablo 9. Örnek İşletmenin Ocaklarının Arazi Yeniden Değerleme Gider Karşılığı

	Çayırbaşı Kil Ocağı	Bayırbaşı Kil Ocağı	Bayırbaşı Granit Ocağı	Toplam
Ruhsat bitim tarihi	2025	2024	2025	
Boşlukların düzenlenmesi	100.000	50.000	50.000	200.000
Toprak örtüsü	120.000	60.000	50.000	230.000
Bitki ve ağaçlandırma işleri	180.000	90.000	50.000	320.000
Toplam	400.000	200.000	150.000	750.000

Tablo 10. Arazi Yeniden Değerleme Gider Karşılıkları Bugünkü Değerleri

Yıllar	Ay sayısı	Çayırbaşı Kil Ocağı	Bayırbaşı Kil Ocağı	Bayırbaşı Granit	Toplam
2017	12	42.328	17.857	21.164	81.349
2018	24	40.312	17.007	20.156	77.475
2019	36	38.393	16.197	19.196	73.786
2020	48	36.565	15.426	18.282	70.273
2021	60	34.823	14.691	17.412	66.926
2022	72	33.165	13.992	16.583	63.739
2023	84	31.586	13.325	15.793	60.704
2024	96	30.082	12.691	15.041	57.813
2025	108	28.649	-	14.325	42.974
TOPLAM		315.903	121.185	157.952	595.040

31.12.2016	
659 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDERLER 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI Arazi yeniden düzenlem karşılığı 595.040 - 523.415 = 71.625	71.625
	71.625

31.12.2016	
950 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR 951 KKEG MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR ALACAKLI HS. VUK açısından gider yazılmasına izin verilmeyen tutar mali kar hesaplanırken kaydedilmek üzere Nazım Hs. kaydedilmesi	71.625
	71.625

31.12.2016	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ. Ertelenmiş vergi varlığı düzeltme kaydı (71.625 X 0,20)	14.325
	14.325

4.3. KOŞULLU BORÇ

X Maden Sanayi AŞ'nin A ilinin Huzur Kasabasında taş ocağı bulunmaktadır. İşletme taş ocağından çıkan madenlerini bu kasabanın içinden geçen

bir güzergah üzerinden B ilindeki deposuna aktarmaktadır. Kasaba sakinleri 05/08/2016 tarihinde taş ocağından dolayı tarladaki mahsullerinin zarar gördüğünü ve kamyonların kasaba yollarına zarar verdiği gerekçesi ile dava açmışlardır. İşletme avukatı çalışmaların yasal izinler alınarak yapıldığını ifade etmiştir. Bu itirazların ve davaların hukuken geçerli olmadığını belirtmiştir. Taş ocağının çevreye verdiği zarar için tazminat ödemeyi gerektirecek bir yasal düzenleme olmadığını ifade etmiştir. Kasaba yollarına verilen zarar ile ilgili kasaba sakinlerinin talebi üzerine bir yükümlülük oluşabilir, ancak oluşabilecek yükümlülüğün tutarı öngörülemezdir. Taş ocağı ile ilgili yasal bir yükümlülük olmasa da yapısal olarak bir yükümlülük olduğu kabul edilir. Ancak tutarı belirlenemediğinden bu durum işletme için koşullu bir borç hükmündedir. Karşılık ayrılmaz, finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

4.4. KOŞULLU VARLIK

Şirket 5084 Sayılı “Yatırım ve İstihdam Teşviki Kanunu”nda değişiklik yapan “5350 Sayılı Kanun Yatırım ve İstihdam Teşviki Genel Tebliği” kapsamında Aralık 2015 – Eylül 2016 Tarihleri arasındaki döneme ait enerji teşviki kapsamında tüm kriterleri gerçekleştirmiştir. Bu tarihlerdeki enerji giderlerinin yaklaşık %20’sini (500.000 TL) almak amacıyla Hazine Müsteşarlığı’na başvurmuştur. Müsteşarlık tarafından resmi bir bilgilendirme yapılmadığından dolayı 31 Aralık 2016 tarihli mali tablolarda bu tutara yer verilmemiş olup dipnotlarda bilgilendirme yapılmıştır.

4.5. VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

4.5.1. Kurumlar Vergisi

31 Aralık 2016 ve 31 Aralık 2015 tarihleri itibarıyla ödenecek kurumlar vergisi yükümlülüğünün hareketleri aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 11. Kurumlar Vergisi Yükümlülüğünün Hareketleri

	31 Aralık 2016
Vergi öncesi mali kar	201.160
Kanunen kabul edilmeyen giderler	-
Vergi matrahı	201.160
Kurumlar vergisi oranı	%20
Hesaplanan kurumlar vergisi	4.440.000
Peşin ödenen gelir vergisi	-
Ödenecek kurumlar vergisi	4.440.000

4.5.2. Ertelenmiş Vergi

31 Aralık 2016 ve 2015 tarihleri itibarıyla ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin hareketleri aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 12. Karşılık Türlerine Göre Ertelenmiş Vergi Varlığı

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABININ 31.12.2016 TARİHİ İTİBARI İLE DURUMU	
Garanti Karşılıkları	8.907 TL
Prim Karşılıkları	5.000 TL
Çevre Düzenleme Karşılıkları	14.325 TL
Dava Karşılıkları	4.000 TL
Yeniden Yapılandırma Karşılıkları	8.000 TL
TOPLAM	40.232

4.6. BİLANÇO İLE İLGİLİ DÜZELTME KAYITLARI

Tablo 13. Düzeltilmiş Bilanço Aktif

	TDHP'na göre 31 Aralık 2016	Cari yılda yapılan düzeltmeler	UFRS'na göre 31 Aralık 2016
VARLIKLAR			
Dönen varlıklar	42.020.000	-	42.020.000
Nakit ve nakit benzerleri	10.000.000	-	10.000.000
Ticari alacaklar	19.800.000	-	19.800.000
Stoklar	10.250.000	-	10.250.000
Peşin ödenmiş giderler	160.000	-	160.000
Diğer dönen varlıklar	1.810.000	-	1.810.000
Duran varlıklar	169.125.000	40.232	169.165.232
Maddi duran varlıklar	169.125.000		169.125.000
Ertelenmiş vergi varlığı	-	40.232	40.232
TOPLAM VARLIKLAR	211.145.000	40.232	211.185.232

Dipnot: 30/09/2016 tarihinde Hazine Müsteşarlığına başvuru alan enerji teşviki tutarı olan 500.000 TL ile ilgili Müsteşarlıktan cevap gelmemiştir.

Tablo 14. Düzeltilmiş Bilanço Pasif

KAYNAKLAR	TDHP'na göre 31 Aralık 2016	Cari yılda yapılan düzeltilmeler	UFRS'na göre 31 Aralık 2016
Kısa vadeli yükümlülükler	15.145.000	4.525.000	19.670.000
Ticari borçlar	13.795.000	-	13.795.000
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar	600.000	-	600.000
Diğer borçlar	750.000	-	750.000
Dönem karı vergi yükümlülüğü	-	4.440.000	4.440.000
Diğer kısa vadeli karşılıklar	-	85.000	85.000
-Dava karşılıkları	-	20.000	20.000
-Bayi prim karşılıkları	-	25.000	25.000
-Yeniden yapılanma gider karşılıkları	-	40.000	40.000
Uzun vadeli yükümlülükler	60.000.000	116.160	60.116.160
Finansal borçlar	60.000.000	-	60.000.000
Uzun vadeli karşılıklar	-	116.160	116.160
Diğer uzun vadeli karşılıklar	-	116.160	116.160
-Ocak rehabilitasyon karşılıkları	-	71.625	71.625
-Garanti gider karşılığı	-	44.535	44.535
ÖZKAYNAKLAR	136.000.000	(4.600.928)	131.399.072
Ödenmiş sermaye	100.000.000		100.000.000
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	1.000.000		1.000.000
Geçmiş yıllar karları	12.800.000	-	12.800.000
Net dönem karı	22.200.000	(4.600.928)	17.599.072
TOPLAM KAYNAKLAR	211.145.000	(40.232)	211.185.232

Dipnot: 15.08.2016 tarihinde işletmeye ziyarete gelen bir kişinin kaygan zeminde düşmesi nedeniyle açmış olduğu tazminat davasının kaybedilme ihtimali % 20 dir.

Tablo 15. Düzeltilmiş Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU İLE İLGİLİ DÜZELTME KAYITLARI	TDHP'na göre 31 Aralık 2016	Cari yılda yapılan düzeltmeler	UFRS'na göre 31 Aralık 2016
Hasılat	69.200.000	-	69.200.000
Satışların maliyeti	(47.000.000)		(47.000.000)
BRÜT KAR	22.200.000		22.200.000
Genel yönetim giderleri	(2.700.000)	(40.000)	(2.742.000)
-Yeniden yapılanma giderleri karşılığı	-	(40.000)	(40.000)
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	(900.000)	(69.535)	(969.535)
-Garanti gider karşılıkları		(44.535)	(44.535)
-Bayi prim karşılıkları		(25.000)	(25.000)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	3.800.000	-	3.800.000
Esas faaliyetlerden diğer giderler	(200.000)	(91.625)	(291.625)
-Ocak Rehabilitasyon gider karşılıkları		(71.625)	(71.625)
-Dava gider karşılıkları		(20.000)	(20.000)
ESAS FAALİYET KARI	22.200.000	(201.160)	21.998.840
Finansman giderleri	-		-
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI	22.200.000	(201.160)	21.998.840
Dönem vergi gideri	-	(4.440.000)	(4.440.000)
Ertelenmiş vergi gideri	-	40.232	40.232
DÖNEM KARI	22.200.000	(4.600.928)	17.599.072

SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyada her alanda yaşanan küreselleşme etkisi, finansal alana da yansımış ülkeler ticaret yapmak için farklı ülkelere yönelmeye başlamıştır. Birçok ülkede faaliyet gösteren işletmeler, finansal tablolarını karşılaştırmak istediklerinde bazı uyum sorunları ile karşı karşıya kalmışlardır. Finansal karar vericiler için son derece önem taşıyan temel mali tabloların, tüm dünyada geçerliliğinin olması, karşılaştırılabilir olmasını kaçınılmaz kılmıştır. Ticaretin uluslararası boyut kazanmasıyla ortaya çıkan bu ihtiyacın giderilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK) tarafından, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) oluşturulmuştur.

Muhasebede ortak bir dil kullanımı için yapılan bu standartlaştırma çalışmaları kısa sürede birçok ülke tarafından kabul görmüş ve böylece tüm dünyada yaygınlaşmaya başlamıştır. Türkiye’de 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) kurulmuştur. Bu kurum Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı benimseme kararı almış, bu metinlerin Türkçeye çevrilmesini sağlanarak Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuştur. Bu faaliyetler 2 Kasım 2011 tarihinden itibaren Kamu Gözetimi Kurumu’nun yetkisi altında toplanmış bulunmaktadır.

Türkiye’de de uluslararası muhasebe standartlarının uygulamaya konulması, yatırımcıların yurt dışındaki işletmelere yatırım yapmalarına yardımcı olmuş ve aynı zamanda yabancı yatırımcıların da Türkiye’deki işletmelere yatırım yapmalarında önemli etkiye sahip olmuştur.

Çalışmanın konusunu oluşturan 37 nolu Türkiye Muhasebe Standardı olan Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı’nın amacı, muhasebeleştirme kriterlerinin ve ölçüm ile ilgili esasların, karşılıklara, koşullu borçlara ve koşullu varlıklara uygulanmasını sağlamak ve bunlarla ilgili tutar, zamanlama ve içerik açısından gerekli olan bilgilerin finansal tablolarda ya da finansal tablo dipnotlarında gösterilmesini sağlamaktır.

Standarda göre karşılıklar, gerçekleşme zamanı ve tutarı kesin olarak bilinmeyen yükümlülüklerdir. Yükümlülüklerin finansal tablolarda gösterilebilmesi

için; yükümlülük miktarının yeterince güvenilir olarak ölçülebilmesi, geçmişteki bir olaydan kaynaklanması ve ekonomik fayda içeren unsurların işletmeden çıkmasının muhtemel olması gerekir. Bu ölçütlerin sağlanması durumunda muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilebilir. Ölçümlerin gerçeği yansıtması için sık sık değerlemeye tabi tutulması gereklidir. Dönem sonlarında fazladan ayrılmış olan karşılıklar iptal edilmelidir.

Standarda göre karşılık tutarının belirlenmesinde kullanılan yöntemler, beklenen değer yöntemi, gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi ve bu günkü değer yöntemidir. Garanti gider karşılıkları, satış primi karşılıkları, sigorta karşılıkları, çevre zarar ve yeniden düzenleme karşılıkları, dezavantajlı sözleşmeler, yeniden yapılandırma karşılıkları ve dava karşılıkları standardın kapsamına giren karşılık türlerinden bazılarıdır.

Standardın diğer bir konusu olan koşullu borçlar, geçmişteki bir olaydan kaynaklansa da ekonomik kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin düşük olması veya güvenilir bir ölçüm yapılamaması nedeniyle muhasebeleştirilemezler, finansal tablo dipnotlarında gösterilirler. Şayet ekonomik yarar çıkışı ihtimali çok küçük ise dipnotlara da yazılmazlar.

Standartta yer alan koşullu varlıklar, geçmişteki bir durum nedeniyle ortaya çıkan, işletmenin kontrolü dışında gerçekleşen belirsiz bir olaydan kaynaklanan ve mevcudiyeti güvenilir bir şekilde tahmin edilemeyen varlıklardır.

Karşılık kavramı, muhasebe standartlarının kullanılmaya başlanmasından önce de muhasebe literatüründe var olan bir kavramdır. Muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereğince işletmeler, finansal risklerle karşılaştıklarında temkinli davranabilmek için karşılık ayırırlar. Karşılık ayırma işlemi, işletmeleri olası tehlikelere karşı tedbirli olmaya iterken öte yandan da mali tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtmasını sağlar. Mali tabloların gerçeği yansıtması, işletme sahipleri, ortaklar, ortak olmayı düşünenler, kredi kuruluşları ve devlet açısından son derece önemlidir.

Karşılık kavramı, Türkiye'deki mevzuatlar açısından değerlendirildiğinde TMS'lerde ayrıntılı olarak açıklanmasının yanında MSUGT'de, VUK'da, TTK'da, SPK'da, BDDK'da da açıklanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde standartların oluşumu ve gelişimi ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra ikinci bölümde çalışmanın konusunu oluşturan TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar hakkında tanımlar, mevzuatlar ile ilgili bilgiler verilip, örnekler verilerek açıklamalarda bulunulmuştur. Üçüncü ve son bölümde ise SPK'ya tabi olan bir maden üretim işletmesi ile ilgili örnek uygulama yapılmıştır. Maden işletmesi örneği ile standardın nasıl uygulandığı somut bir örnek ile gösterilmiştir.

Borsa İstanbul'da işlem gören bir maden işletmesi örneği ile TMS 37 standardının işletmenin muhasebe kayıtlarına ve sonrasında hazırlanan temel mali tablolarından bilançoya ve gelir tablosuna nasıl yansıdığı ortaya konulmuştur. Ayrıca muhasebeleştirilme kriterlerini taşımayan işlemlerin finansal tablo dipnotlarına nasıl yansıtıldığı da gösterilmiştir. Yapılan muhasebe işlemlerinin standartlar açısından ve vergi kanunları açısından ortaya koyduğu farklılıklar, ertelenmiş vergi varlığının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ertelenmiş vergi varlıkları işletmenin aktifinde suni bir artışa neden olmaktadır.

TMS 37'de yer alan karşılıkları, VUK gider kabul etmediği için dönem sonu itibarı ile kar daha fazla gözükmekte ve işletmelerin daha fazla vergi vermeleri, öz kaynaklarının azalmasına neden olmaktadır.

Standartların daha iyi uygulanabilmesi için, bir hesap planı oluşturularak terim birlikteliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu hesap planının oluşturulması anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliğini artıracaktır.

Standardın getirdiği önemli yeniliklerden bir tanesi de muhasebe kayıtlarına alınmayan olayların da, ilgili tarafları bilgilendirmek amacıyla, dipnotta açıklama zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır. Bu sayede finansal tablolar daha açık, anlaşılabilir ve şeffaf olacaktır. Özellikle potansiyel yatırımcıların, kredi verecek kuruluşların ve ilgili diğer tarafların, işletmeye daha güven duymalarını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akça, N. ve Gönen, S. (2015). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Sayı 3, 35-105.
- Akça, Ö. (2010). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi. (Yayınlanmamış YL Tezi). Atılım Üniversitesi SBE, Ankara, 36.
- Akdoğan, N. (2003). AB'ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS'e Yakınlaştırma Çalışmaları, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Akdoğan, N. (2006). Türkiye'de Muhasebe Standartları'nın Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 1, 1-28.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (1997). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, İstanbul: Lebin Yalkın Yayınları.
- Akgül, B. A. ve Akay, H. (2004), *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akgün, A. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB'ye Yönelik Bir Araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı.1, 10-26.
- Atmaca, M., Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Çıktılarının Değerlendirilmesi: KGK Tarafından Yetkilendirilen Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 273-288.
- Ayçiçek, F. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 105, 74.

- Cebeci, Y. ve Cavlak, H. (2018). Karşılıkların Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Şirketlerde Kullanımı. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Sayı 49, 111-112.
- Cemalcılar, Ö. (2001). Karşılıklar Teriminin Yarattığı Karışıklıklar. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 4, 9.
- Çağlar, O. (2011). Bankalarca Kredilerin Ve Diğer Alacakların Niteliklerinin Belirlenmesi Ve Bunlar İçin Ayrılan Karşılıklar: TMS Hükümleri ve BDDK. Tebliği Mali Çözüm Dergisi, Sayı Temmuz Ağustos, 273.
- Çalış, Y. E. (2012). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Koşullu Varlıklar ve Uygulama Örnekleri. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 2, 105.
- Çankaya, F. ve Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı 7, 81.
- Çelik, O. (2006). Küresel Finansal Raporlama Standartları Neden Gereklidir? Avea İletişim Hizmetleri A.Ş. Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 2, 18.
- Çelik, S. (2014), Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’na Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği. (Yayınlanmamış YL Tezi). Niğde Üniversitesi, Niğde.
- Çetin, A. ve Öğüz, A. A. (2010). Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 2, 427.
- Deloitte. UMS 37 Karşılıklar, Sarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar Uygulama Örneği. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS%2037%20KAR%C5%9EILIKLAR%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0.pdf> (21.12.2015).
- Demir, Ş. (2007). UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri. Kocaeli SMMM Odası Eğitim Yayınları Dizisi, 128.

- Erdoğan, M. ve Dinç, E. (2009), Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 43, 155-156.
- Gökçe, N. (2018), Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamaları ve Örnek Uygulamalar (TMS-TFRS), Ankara: Gece Akademi Yayınevi.
- Gücenme, Ü. (2003). Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 19, 33.
- Gürer, H. (2008). TMS Kapsamında Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması. VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 3.
- http://denetimkilavuzu.com/Assets/Content/file/TMS_37__Karsiliklar_Kosullu_Borc_alar_Kosullu_Varliklar_Egitim_Sunumlari.ppt (24.01.2015).
- Kaban, N. (2007) Muhasebenin İhtiyatlılık Kavramının Karşılıklar ve Yedekler Açısından Karşılaştırmalı Bir İncelemesi. (Yayınlanmamış YL Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Karababa, A. G. (2018) Muhasebe Standartları Ve Uygulamasına Genel Bir Bakış. Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, Sayı 2, 19.
- Kenger, E. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye'nin Bağımsız Denetim Sorunu. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdal/004/> (21.02.2016).
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci. KSÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 2, 107-117.
- Mısırlıoğlu, İ. U. (1998). 2. Uluslararası Muhasebe Standartları Konferansından İzlenimler. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 116, 52.
- Öğüz, A. A. (2007). TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2011). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbek, S. (2016). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardı İle Türk Ticaret Kanunu Ve Vergi Kanunlarının Karşılaştırılması Ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde Uygulaması. (YL Tezi). Arel Üniversitesi, İstanbul.
- Özel Karşılıklar, <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2017-7.aspx?ozID=1437> (11/12/2018)
- Özer, F. (2012). TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve İşletme Performansına Etkisi. (YL Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). IFRS / IAS ile Uyumlu TMS / TFRS. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özkan, A. (2000). Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları. Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 16, 181-198.
- Özkan, Ö. ve Kocamış, T. U. (2011). Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103, 191-214.
- Saban, M., Küçük M., ve Küçük, H. (2019). Garantilerin Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe Ve Finans İncelemeleri Dergisi, Mufider, Sayı 2, 48 – 51.
- Saban, M., Küçük, M. ve Küçük, H. (2018). Çevresel Muhasebe Açısından Reklamasyon Maliyetlerinin Raporlanması. Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı Nisan, 696.
- Sağlam, N., Yolcu, M., ve Eflatun A. O. (2012). UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi, Açıklamalı, Örnek Uygulamalı, Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş, VUK-KVK Karşılaştırmalı, İlk Geçiş Uygulaması. Ankara: Hipotez Yayınları.

- Sariaslan, A. S. (2003). Sermaye Bütçelemesinde Risk Analizi Yöntemleri ve Değerlendirilmesi. (Yayınlanmamış YL Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Selimoğlu, S., Aslan, Ü. ve Güvemli, B. (2009). 12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler Ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 42, 217.
- SPK Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ: Mali Tabloların Nitelikleri, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/589> (05/05/2019)
- Şen, İ. K. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı Nisan, 477.
- TMS 37 Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2037.pdf> (22/04/2019).
- Tosunoğlu, B. ve Cengiz, S. (2019). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 1, 64.
- Ulusan, H. (2004). Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 69, 208.
- Uşul, H. ve Keçe, F. Ö. (2016). TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 3, 52-56.
- VUK 352 madde Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları, www.gib.gov.tr/node/81121 (31/06/2019).
- Yalkın, Y. K. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 2, 2.
- Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı. MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 18, 35-36.

- Yıldırım, R. K. (2016). TMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar Standardında Çevresel Düzenleme Karşılığının İncelenmesi Ve Türkiye Uygulaması. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı 44, 1308.
- Yıldırım, S. ve Karanlık, S. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Kapsamında Karşılıklar Ve Garanti Giderleri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 3, 108-120.
- Yükçü, S. ve Yaşar, Ş. (2013). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 40, 3-52.