



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE  
KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI İLE TÜRK  
TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARININ  
KARŞILAŞTIRILMASI VE BORSA İSTANBUL'DA  
İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sefa ÖZBEK

145190104

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gürbüz Gökçen

İstanbul, 2016



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE  
KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI İLE TÜRK  
TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARININ  
KARŞILAŞTIRILMASI VE BORSA İSTANBUL'DA  
İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sefa ÖZBEK

145190104

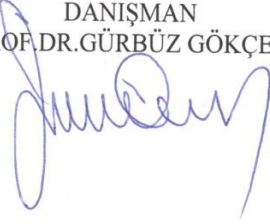
T.C.  
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ  
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

01/06/2016

Enstitümüz *Muhasebe ve Finansman* yüksek lisans öğrencilerinden **145190104** numaralı **Sefa ÖZBEK**'in "*İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim ve Sınav Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "**TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI İLE TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARININ KARŞILAŞTIRILMASI VE BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULAMASI**" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 04/05/2016 tarih ve 2016/08 sayılı toplantısında seçilen ve Sefaköy Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin 48. maddesi gereğince (60) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~oyçokluğu/oybirliği~~ ile **Kabul/Red veya Düzeltme** kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 3 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN  
PROF.DR.GÜRBÜZ GÖKÇEN



ÜYE  
PROF.DR.ÜMİT ATAMAN



ÜYE  
DOÇ.DR. FATMA PAMUKÇU



## YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum *"TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşulluk Varlıklar Standardı ile Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunlarının Karşılaştırılması ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde Uygulaması"* başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

01/06/2016

Sefa ÖZBEK

## ONAY

Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece İstanbul Arel yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin ..... yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

01/06/2016

Sefa ÖZBEK

## ÖZET

### TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI İLE TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARININ KARŞILAŞTIRILMASI VE BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE UYGULAMASI

Sefa ÖZBEK

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN

Haziran, 2016 - 127 Sayfa

Yatırımcının, bir işletmenin durumu ve performansı hakkında bilgi sahibi olabileceği tek unsur, finansal tablolardır. Ancak yerel muhasebe uygulamalarının bilinmesinin ve anlaşılmasının zorluğundan dolayı finansal tabloların belirli standartlara göre hazırlanması gerekliliği oldukça önem kazanmıştır. Bu nedenle Dünya'da, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nin uygulanmasına yönelik istek ve zorunluluk gün geçtikçe artmaktadır. Türkiye'de de yabancı sermayenin ve borsa işlemlerinin artış göstermesi sebebiyle Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları önemli hale gelmiştir.

Bu önemlilik kapsamında yapılan bu çalışmada, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından biri olan 37 No'lu Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı incelenmiştir. İlk olarak standardın ayrıntılı olarak incelemesi yapılmıştır. Bu incelemelerden sonra, TMS 37 kapsamında yapılan işlemlerin Türk Ticaret Kanunu ve Türk Vergi Kanunları ile karşılaştırılması yapılmış ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerde TMS 37 standardının uygulanması analiz edilmiştir.

Çalışma sonucunda işletmelerin TMS 37 standardını ne şekilde ele aldığı ve TMS 37'de geçen hangi karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkları rapor ettikleri tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar,

## **ABSTRACT**

# **COMPARISON OF TAS (TURKISH ACCOUNTING STANDARDS) 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES, CONTINGENT ASSET STANDARDS WITH TURKISH TRADE LAW AND TAX LAW, THEIR APPLICATION TO THE COMPANIES PUBLICLY TRADED IN İSTANBUL STOCK EXCHANGE**

**SEFA ÖZBEK**

**Master Thesis, Department of Business Administration**

**Supervisor: Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN**

**June, 2016 - 127 Pages**

The only item that the investors can get information about the companies' current condition and performance is the financial statement. However it is difficult to know the domestic accounting applications therefor it is necessary to prepare the financial statement according to certain standarts for this reason, the desire and obligation for the application of International Accounting Standards (IAS) becomes more important day by day. From the increase in the foreign capital and stock exchange transactions Turkish accounting Standards competible with International accounting standards are getting more important.

In this study, within the scope of this importance, one of the International Financial Reporting Standard 37 provisions, contingent liabilities and contingent assets standard is investigated. First of all the standart is investigated in detail. After this investigation the transactions made as part of 37 standards compared with Turkish Trade Law and Tax law then analyzed about their application to the companies those are publicly traded in İstanbul Stock Exchange,

As a result, this study determines how the companies handle the TAS 37 Standard and which provisions, contingent liabilities and contingent assets are reported.

**Keywords:** Provinions, Contingent Liabilities, Contingent Assets.

# İÇİNDEKİLER

Sayfa No

<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>viii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>x</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>I. BÖLÜM</b> .....	<b>2</b>
<b>KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR</b> .....	<b>2</b>
1.1. Karşılık Kavramı .....	2
1.2. Koşullu Varlık Kavramı .....	4
1.3. Koşullu Borç Kavramı.....	5
1.4. Türkiye Muhasebe Standartları.....	7
<b>II. BÖLÜM</b> .....	<b>9</b>
<b>TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI</b> .....	<b>9</b>
2.1. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Amacı...9	
2.2. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Kapsamı .....	10
2.3. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda Geçen Tanımlar .....	12
2.4. Karşılık Kavramı ve Karşılıklar.....	13
2.4.1. Karşılıklar ve Diğer Yükümlülükler Arasındaki Fark.....	15
2.4.2. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişki .....	15
2.5. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi .....	17
2.5.1. Karşılıkların Tahakkuk Kriterleri.....	17



2.5.1.1. Mevcut Yükümlülüğün Bulunması .....	17
2.5.1.2. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların Olası Çıktıları (Aktif Kalemlerde Azalışa Neden Olması) .....	21
2.5.1.3. Yükümlülük Tutarının Güvenilir Biçimde Tahmini.....	23
2.5.2. Karşılık Tutarını Tahmin Etme-Ölçme Yöntemleri .....	24
2.5.2.1. Beklenen Değer Yöntemi .....	25
2.5.2.2. Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi .....	26
2.5.2.3. Bugünkü Değer Yöntemi.....	27
2.5.4. Karşılık Tutarının Kayıtlara Alınması .....	30
2.5.5. Karşılık Tutarının Kayıtlara Alınmasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar .....	32
2.5.5.1. Riskler ve Belirsizlikler.....	33
2.5.5.2. Gelecekteki Olaylar .....	34
2.5.5.3. Varlıkların Elden Çıkarılmasının Beklendiği Durumlar .....	34
2.5.5.4. Tazminatlar.....	35
2.5.5.5. Karşılıkların Gözden Geçirilmesi ve Kullanımı .....	35
2.5.6. Muhasebeleştirme ve Ölçme Kurallarının Uygulanması .....	36
2.5.6.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları .....	36
2.5.6.2. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler .....	37
2.5.6.3. Yeniden Yapılandırma .....	38
2.6.6. Karşılıklarla İlgili Finansal Tablolarda Açıklanacak Bilgiler .....	43
2.6. Koşullu Borçlar.....	44
2.6.1. Koşullu Borçların Tanımı .....	44
2.6.2. Koşullu Borçların Tahakkuku .....	46
2.6.3. Koşullu Borçların Finansal Tablolarda Gösterilmesi.....	48
2.7. Koşullu Varlıklar .....	49
2.7.1. Koşullu Varlıkların Tanımı .....	49
2.7.2. Koşullu Varlıkların Tahakkuku .....	50
2.7.3. Koşullu Varlıkların Finansal Tablolarda Gösterilmesi .....	51
<b>III. BÖLÜM .....</b>	<b>53</b>
<b>TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARINDA KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLARIN İNCELENMESİ.....</b>	<b>53</b>
3.1. Türk Ticaret Kanunu (TTK) Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi .....	53
3.1.1. Türk Ticaret Kanunu, Konusu ve Kapsamı.....	53

3.1.2. Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.....	56
3.1.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi.....	59
3.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi.....	60
3.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT).....	60
3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi .....	62
3.2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi.....	67
3.3. Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi .....	72
3.3.1. Vergi Usul Kanunu'nun Konusu ve Kapsamı .....	72
3.3.2. Vergi Usul Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi .....	73
3.3.3. Vergi Usul Kanunu Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi .....	74
3.4. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi.....	77
3.4.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nin Konusu ve Kapsamı.....	77
3.4.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi.....	78
<b>4. BÖLÜM .....</b>	<b>81</b>
<b>BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDININ UYGULANMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>81</b>
4.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı.....	81
4.2. Araştırmanın Kapsamı .....	82
4.3. BIST Metal Eşya, Makina Endeksi ve Endekse Dahil Şirketler Hakkında Genel Bilgi.....	82
4.4. TMS 37 Standardının Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde Uygulaması ....	85
4.5. Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde TMS 37 Standardı Uygulamasının Sonuçları .....	104
<b>SONUÇ .....</b>	<b>106</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>110</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>127</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul A.Ş.
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDMS	: Tükdüzen Muhasebe Sistemi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDES	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS-IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
UMS-IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Karşılıklar ve Koşullu Borçların Karşılaştırılması .....	16
<b>Tablo 2.</b> Koşullu Varlık Tahakkuku ve Açıklanması .....	52
<b>Tablo 3.</b> Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Sınıfları ve Hesap Planı Yapısı.....	65
<b>Tablo 4.</b> Hesapların İşleyişi .....	67
<b>Tablo 5.</b> Çalışma Kapsamında İncelenen Firmalar ve BIST Kodları .....	83
<b>Tablo 6.</b> Şirketlerin BIST'de İşlem Görme Durumları.....	84
<b>Tablo 7.</b> BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde TMS 37 Uygulaması .....	87
<b>Tablo 8.</b> BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde TMS 37 Ayrıntılı Uygulaması .....	89
<b>Tablo 9.</b> BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde Ayrılan Karşılıklar ve Tutarları .....	97
<b>Tablo 10.</b> BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde Karşılık Toplamları, Aktif Büyüklüğü, Net Satış ve Kar/Zarar Karşılaştırması .....	100

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Karar Ağacı .....	19
Şekil 2. Yükümlülük, Karşılık, Koşullu Borç Ayrımı.....	22



## ÖNSÖZ

Bu çalışmada, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından biri olan 37 No'lu Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı ile Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunlarının karşılaştırılması ve aynı zamanda Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerde uygulaması ele alınmıştır. İlk olarak standardın ayrıntılı olarak incelemesi yapılmıştır. Daha sonra TMS 37 kapsamında yapılan işlemlerin Türk Ticaret Kanunu ve Türk Vergi Kanunları ile karşılaştırılması yapılmış ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerde TMS 37 standardının uygulanması analiz edilmiştir.

Çalışma sonucunda Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin TMS 37 standardını ne şekilde ele aldığı ve TMS 37'de geçen hangi karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkları rapor ettikleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Eğitim hayatım boyunca benden sabrını, desteğini, güvenini, bilgi ve deneyimlerini esirgemeyen bana yol gösteren ve yardımcı olan bütün öğretmen ve hocalarıma ve özellikle danışman hocam Sayın Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN'e; benden maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen değerli aileme sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

**İstanbul, 2016**

**Sefa ÖZBEK**

## GİRİŞ

Günümüz dünyasında ekonomik, siyasi ve teknolojik sınırların kalkması ve bunun sonucunda uluslararası sermaye hareketliliğinin hızla artması işletmeleri de etkilemiştir. İşletmelerin bu durumu fırsat bilerek başka ülkelerde bulunan pazarlara açılması sonucu olarak farklı muhasebe sistemlerinin anlaşılması zorunluluğu doğmuştur. Bu durum sonucunda, farklı muhasebe sistemlerinin getirdiği sorunları ortadan kaldırmak için muhasebe standartları düşüncesi geliştirilmiş ve uygulamaya konulmuştur. Standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları adı altında yayımlanmıştır.

Uluslararasılaşmada ilerleyen ve önemli adımlar atan Türkiye'de ise standartlar, Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkçe çevirisi olan standartlar, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle halka açık olsun veya olmasın tüm işletmeler için 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmanın konusu ise, TMS'de yer alan karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardının incelenmesidir. Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı incelenmiştir.

İkinci bölümde; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Türk Vergi Kanunlarındaki karşılaştırmaları yapılmıştır.

Üçüncü bölümde; Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören şirketlerde karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı uygulamaları analiz edilmiştir. Sonuç bölümünde ise yapılmış olan analiz ve araştırmanın sonuçları yorumlanacaktır.

## I. BÖLÜM

### KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

#### 1.1. Karşılık Kavramı

Muhasebede ve pek çok alanda kullanılan 'ihtiyat' kelimesi sözlükte '*herhangi bir konuda ileriye düşünerek ölçülü davranma, sakınma*' ve '*gereğinden fazla olup saklanan şey, yedek*' olarak tanımlanmaktadır (TDK, Güncel Türkçe Sözlük, 2015). Muhasebe literatüründe ise ihtiyatlılık geleneksel olarak, 'karları dikkate alma ancak bütün zararları dikkate al' ifadesiyle tanımlanır (Jarva, 2010: 11).

İhtiyatlılık yüzyıllardır muhasebe teorisini etkileyen ve bu yüzyılın başından beri günümüz muhasebesini de etkileyen en etkili kurallardan biridir. Özellikle son otuz yıl içinde muhasebe uygulamalarının ihtiyatlılık kavramı çerçevesinde gerçekleştiği söylenebilir (Watts, 2002: 1). Bununla birlikte, bugün bu kavram en fazla muhasebe standartları ve uygulamalarını uygulayan sanayileşmiş ülkelerde geniş bir uygulama alanına sahiptir (Aktürk ve Şenol, 2008: 311).

Aynı zamanda insanlar da, gelecekteki belirsizlikler ve riskler dolayısıyla, içinde buldukları anlarda ileriye dönük önlem almaya, ileride oluşabilecek zararları menfaatleri gereği en aza indirmeye özen gösterirler (Kaban, 2007: 1). İnsanlar için geçerli olan ihtiyatlı olma durumu, iş yaşamının doğasında olan belirsizlik dolayısıyla işletmeler ve işletmelerin muhasebesel işlemleri için de geçerli olmaktadır (Aktürk, 2008: 4). Muhasebesel açıdan ihtiyatlılık; muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. İhtiyatlılık, işletmelerin, gelecekte ortaya çıkabilecek olası zararları için, şimdiden tahmin etmek üzere gerekli tedbirleri almasıdır. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, sosyal sorumluluk kavramı ışığında, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar (Tanış, 2014: 6,7).



İhtiyatlılık, iş yaşamının doğasında var olan belirsizlik ve risklerin yeterince dikkate alındığını gösteren temkinli bir yaklaşımdır. Diğer bir deyişle, muhasebecinin zarar ve kayıp gibi kötü haberlere karşın kar ve kazanç gibi iyi haberleri onaylamak için daha yüksek derecede doğrulamaya ihtiyaç duyma eğilimidir (Pham, 2009: 88).

Başka bir tanımla ihtiyatlılık; raporlama tekniğinde kullanılabilir iki veya daha fazla seçenek olması ve bu seçenekler üzerinde terüddüt olması durumunda, öz sermaye sahiplerinin en az olumlu etkiye sahip olan seçeneği seçmesi gerektiğini ifade eder (Givoly ve Hayn, 2000: 291). Aynı zamanda FASB finansal raporlardaki ihtiyatlılığın net varlıkların ve karın sürekli ve kasıtlı olarak olması gerekenden daha düşük gösterileceği anlamına gelmediğini de belirtmiştir (Lin ve Chen, 1999: 519).

İhtiyatlılık kavramı, karşılık kavramının dayanağını oluşturmaktadır. Bunun nedeni, yukarıda ihtiyatlılık kavramıyla ilgili açıklamalardan da anlaşıldığı üzere muhasebenin ölçmeye çalıştığı faaliyetlerin belirsizlikle çevrelenmiş olması ve nesnel verilerin yetersiz olmasıdır (Dursun, 2007: 21).

Karşılık, gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüktür. İşletmede meydana gelen olaylardan kaynaklanan, ödenecek olan, fakat ödenip ödenmeyeceği veya ne tutarda ödeneceği belli olan veya olmayan borçlardır. (Örten ve diğerler, 2015: 534). Karşılıklar, işletmelerin, gerçekleşmiş veya gerçekleşebilecek zararları karşılamak amacıyla aldığı muhasebe önlemidir. Bu önlemler, genellikle varlıkların değerindeki azalmalara karşı ve işletme için yükümlülük doğurabilecek olaylara karşı alınmaktadır (MuhasebeTürk, Karşılık Nedir, 2015).

Karşılıklar, işletmenin faaliyet ve konumuna bağlı olarak oluşan, mevcudiyetlerinin, tutarlarının ve vadelerinin belirgin olmaması nedeniyle, henüz bir borç bağlayıcılığı oluşturmayıp, bilançonun düzenlendiği tarih itibarıyla ortaya çıkması muhtemel yükümlülükler için hesapsal olarak ayrılan tutarlardır (Kaban, 2007: 20).

Bir başka tanıma göre karşılıklar, 'işletmenin sahip olduğu kıymetlerde meydana geldiği halde miktarı kesin olarak saptanamayan gider azalışları ile bir zarar meydana getirme olasılığı bulunan riskleri karşılamak üzere ayrılan fonlar' olarak tanımlanabilir. (Kaban, 2007: 20).

Karşılıklar kesinlik derecesi yönünden tahakkuklardan ayrılır. Tüm tahakkuk etmiş bulunan giderler gerçekleşmişken henüz ödenmemiştir. Karşılıklar ise tahakkuklar gibi kesin olmamakla birlikte tamamen de belirsiz değildir. İşletmeler belirli bir miktar veya zamanlaması bilinmeyen gelecek yükümlülükler için karşılık ayırırlar. Karşılıklar işletme faaliyetlerinin muhtemel zararlara karşı etkilenmesine bir önlem ve engel niteliğindedir (<http://www.investopedia.com>).

## **1.2. Koşullu Varlık Kavramı**

'Koşullu' kelimesi veya bir başka kullanım ile 'Şarta Bağlı' kelimesi 'belirli bir olayın meydana gelmesi durumunda ortaya çıkması beklenen şey' olarak tanımlanmaktadır (<http://www.oxforddictionaries.com>). Bir başka tanımda ise 'başka bir şeye bağlı olan veya olmayan şey' olarak tanımlanmaktadır (<http://www.merriam-webster.com>).

Koşullu varlık ise, ekonomik faydaların işletmeye giriş olasılığını doğuran, planlanmamış veya beklenmeyen olaylardır (ICAI, 2016: 3). 'Koşullu' kelimesinin anlamıyla düşünüldüğünde daha geniş bir ifade ile koşullu varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve tam anlamıyla işletmenin kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla belirsiz olayın, işletmeye ekonomik fayda içeren kaynakların girişi olasılığıdır (Cenar, 2011: 235).

Koşullu olaylar, raporlama tarihinde varolan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı bulunan durumları ifade etmektedir (Uluslan, 2004: 69). Raporlama tarihi (bilanço tarihi), finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı son dönemin kapanış

tarihidir. İşletmenin 31/12/2015 tarihi itibariyle sona eren yıllık hesap dönemine ilişkin raporlama tarihi 31 Aralık 2015 olacaktır (Deloitte (1), b.t., s:2).

Koşullu varlıklar Türkiye Muhasebe Standartlarında; 'genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur. Bunun bir örneği: herhangi bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmekte olduğu, sonucu belli olmayan hak talepleridir' olarak tanımlanmış ve açıklanmıştır. (TMS 37: md.32). Bir işletmenin, yasal olarak bir sigorta şirketi hakkında ve onun aleyhinde açmış olduğu dava, koşullu varlığa örnek olarak verilebilir (Chaudhry ve diğerleri, 2015: 458).

Koşullu varlıklar gelirin gerçekleşmesinin bir başka ifadeyle ekonomik fayda girişinin olası olması durumunda finansal tablo dipnotlarında açıklanırlar. Gelirin gerçekleşmesinin kesin olması durumunda, söz konusu varlık koşullu varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılmalıdır (Greuning ve diğerleri, 2011: 242).

### **1.3. Koşullu Borç Kavramı**

Borç, 'geri verilmek üzere alınan ya da herhangi bir nedenle ödenmesi gerekli olan para, mal ya da benzeri şey' olarak tanımlanır. Standartta geçtiği şekilde yükümlülük anlamında kullanılan borç kelimesi, 'işletmenin yükümlülüğü gereği başka bir tarafa nakit veya başka kaynaklar aktarma zorunluluğu' olarak tanımlanabilir (<http://accounting-simplified.com>). Başka bir deyişle yükümlülük, 'çeşitli belirsizlikler giderildikten sonra gelecek zamanda meydana gelebilecek olan olası bir kayıptır' (<http://www.accountingtools.com>). Standart açıklanırken kullanılan kelime olan şarta bağlı yükümlülük ise 'beklenmeyen, mümkün ama gerçekleşmesi kesin olmayan borçlar' olarak tanımlanabilir (<http://www.accountingcapital.com>).

Koşullu borçlar, işletmenin mevcut olan borçlarından farklı olarak, borçların belirsiz olduğu durumu ifade etmektedir (Özer, 2012: 46).

Koşullu borçlar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve raporlayan işletmenin kontrolü dışındaki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak ortaya çıkacak olan, muhtemel yükümlülük veya geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak, ya işletmenin kaynak çıkışının kesin olmaması ya da yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmin edilememesi dolayısıyla tahakkuk ettirelemeyen mevcut yükümlülüktür (Gökçen ve diğerleri, 2011: 475). Başka bir ifadeyle, işletme için gelecekte potansiyel bir maliyet olabilecek veya olmayabilecek olan yükümlülüklerdir (<http://www.fool.com>).

İşletmelerde gerçekleşen işlem ve olaylarda, geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Ancak bazı durumlarda, olayın meydana gelip gelmediği ya da bu olayların mevcut bir yükümlülük doğurup doğurmadıkları tam olarak tespit edilememektedir. Bu durumda işletme, her türlü kanıtı (uzman görüşü gibi) dikkate almak suretiyle yükümlülüğün var olup olmadığına karar verir (Babuşcu ve diğerleri, 2014:118).

Koşullu borçlar açık koşullu borçlar ve örtülü koşullu borçlar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Açık koşullu borçlar (yükümlülükler), sözleşme ya da yasalarla tanımlanmış ve yerine getirilmesi açıkça anlaşılabilir olan yükümlülüklerdir. Örneğin, verilen teminatlar, garantiler, davalar. Örtülü koşullu borçlar (yükümlülükler) ise yasalar ve sözleşmelerle tanımlanmamış olan ancak halkın beklentilerine ve siyasi baskılara dayalı olan yükümlülüklerdir (Pakistan Economic Survey, 2009: 257). Örneğin, çevre temizliği, sosyal sorumluluk projeleri, teknoloji değişiklikleri vb (TMS 37, <http://www.verginet.net>).

#### 1.4. Türkiye Muhasebe Standartları

Küreselleşmeyle beraber uluslararası sermaye hareketliliğinin artması, muhasebe uygulamalarının da uluslararası bir boyut kazanmasına neden olmuştur. Özellikle, çokuluslu yabancı sermayedarların yatırım yaptıkları ülkelerde, yerel muhasebe uygulamalarına vakıf olamayacağı düşünüldüğünde, tek bir uluslararası muhasebe dili oluşturma gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Uluslararası alanda kabul görecektek bir muhasebe dili olması amaçlanan muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları, gerek muhasebe işlemlerinde gerekse finansal tabloların hazırlanmasında, işletmeler tarafından yapılan muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları en aza indiren düzenlemelerdir (Şenol, 2005: 1).

Temel amacı, uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayımlanması; finansal tabloların sunulmasıyla ilgili düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve yöntemlerinin geliştirilmesi ve uyumlaştırılması için çalışmak olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) 1973 yılında kurulmuş ve ilk standardı 1974 yılında kabul etmiştir (Durmuş, 1995: 1,4).

IASC'ye bağlı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından oluşturulan ve geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ise, dünya çapında finansal raporlamaya yön veren standartlar seti olarak tek otorite olma yolunda ilerlemektedir (IIA Research Foundation, 2009, s:4).

Ülkemizde ise Muhasebe Standartlarının Türkçeye çevrilmesi ve yayınlanmasıyla ilgili Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) bağlı Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) çalışmalar gerçekleştirmiştir. Ancak yasal bir

dayanak söz konusu olmadığından dolayı yapılan çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır (Üstünel, 2003: 3).

1999 yılında, Sermaye Piyasası Kanunu'na 4487 sayılı kanunla eklenen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve böylelikle yasal dayanak gerçekleşmiştir. TMSK, uluslararası muhasebe standartlarını (UMS-IAS) ve uluslararası finansal raporlama standartlarını (UFRS-IFRS) set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararı almıştır. Yine Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında standartların Türkçe çevirileri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak resmi gazetede yayımlanmıştır (Ağca ve Aktaş, 2007: 5,6).

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin 02/11/2011 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun ek 1'inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece TMSK Kurulu lağvedilmiş ve yerine yine aynı KHK ile; amacı, 'uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz' olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (Resmi Gazete, 2011, Madde 1,32).

KGK, IAS ve IFRS'leri aslına uygun Türkçeleştirerek, TMS ve TFRS adında, set olarak yayınlamaktadır. Aynı zamanda Uluslararası Muhasebe/Uluslararası Raporlama Standartlarında yapılan değişiklikler, KGK tarafından tebliğler aracılığıyla TMS ve TFRS'lere güncelleme olarak işlenmektedir (KGK, 2010 Faaliyet Raporu, 2015).

## II. BÖLÜM

### TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara ilişkin standart, TMS 37 numarasıyla 20 Sıra No'lu tebliğ ile 15/02/2006 tarihinde 26081 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Standart, UMS'de meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; 2007, 2008, 2011 ve 2014 yıllarında 59, 64, 71, 96, 211 ve 22 nolu tebliğler ile güncellenerek bugünkü halini almıştır (KGK, 2015).

#### 2.1. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Amacı

Karşılıklar, niteliği itibariyle subjektif ve gayrinakdi niteliktedir. Kişiden kişiye değişen, nakdi olmayan, belgeye dayandırılmayan ve tahminlere dayanılarak oluşturulan muhasebe bilgileri olmaları sebebiyle manipülasyona açıktırlar (Suer, 2014: 392).

İşletmelerin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan ve ileride gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesi teyit edilebilecek olan koşullu yükümlülük ve varlıkların ise finansal tablo dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının işletmeye yatırım yapma yapmamaya karar vermesinde; karşılıkların, gelecekte ortaya çıkabilecek gerçek bir yükümlülüğün veya işletmeye ekonomik fayda girişi sağlayacak olan varlıkların bilinmesi oldukça önemlidir (Gürer, 2008: 91,92).

Standart, finansal tablo kullanıcıları için uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlar (KGK, TMS 37: 2).

Standart tarafından getirilen ve getirilmek istenen temel ilke, yalnızca geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması halinde karşılık ayrılabilirdir. Yıllar itibariyle gösterilen finansal performansın istikrarlı -çok kârlı yıllarda, karşılıkların kullanılmasıyla azaltılması; kârlılığın düşük olduğu yıllarda ise karşılıkların azaltılarak yükseltilmesiyle- şekilde devam etmesi ve kârın olduğundan farklı gösterilmesi için karşılıkların kullanılmasının önüne geçilerek, sadece gerçek yükümlülüklerin finansal tablolarda yer alması sağlanmaya çalışılmaktadır (Yükçü ve Yaşar, 2013 2).

## **2.2. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Kapsamı**

Standartta göre işletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümlerini uygular:

- a) TMS 37'nin ikinci maddesine göre, 'TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme' Standardı kapsamına dâhil olan finansal araçlara, garantiler de dâhil olmak üzere uygulanmayacaktır.
- b) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmediği veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.
- c) Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir standartta hüküm bulunması durumunda, bu standart yerine ilgili standardı uygular. Bu standartlar:



- İnşaat Sözleşmeleri (TMS 11),
- Gelir Vergileri (TMS 12),
- Kiralamalar (TMS 17),
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19),
- Sigorta Sözleşmeleri (TFRS 4),
- Gelirin Muhasebeleştirilmesi (TMS 18),

Yukarıda yer alan standartlarda tanımlanan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklara bu standart (TMS 37) uygulanmayacaktır. Ancak TMS 17, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları için özel şartlar içermediğinden, ilgili türden işlemlere bu standart hükümleri uygulanır. Aynı şekilde; bu standart, sigortacının, TRFS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan sözleşmeye bağlı yükümlülükleri ve hakları dışında kalan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklara uygulanır.

- d) Varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmeler ve ayarlamalar (amortisman, şüpheli alacaklar vb.) bu standardın konusuna girmezler. (KGK, TMS 37, 2,3)
- e) Vergi karşılığının hesaplanması ve ayrılması süreci TMS 37 kapsamında değildir. Ancak, vergi otoriteleri tarafından toplanan ceza ve tazminatlar (örnek olarak geç beyandan oluşan cezalar) TMS 12'de açıklandığı gibi kurumlar vergisi olarak kabul edilmemektedir, bu noktada TMS 37'ye uygun olarak muhasebeleştirilmelidir (Çetin ve Öğüz, 2010: 409).

Yine standarda göre işletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümlerini uygular:

- a) Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar,

- b) Tazminatlar,
- c) Yeniden yapılandırmalara ilişkin karşılıklar (durdurulan faaliyetler dahil),
- d) Başka bir standartta düzenlenmemiş olan karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar.

### **2.3. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda Geçen Tanımlar**

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Karşılık: Gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Yükümlülük: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk Doğuran Olay: İşletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

Hukuki Yükümlülük: Sözleşme, yasal düzenleme veya diğer kanuni uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüklerdir.

Zımni Kabulden Doğan Yükümlülük: İşletmenin geçmişteki uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması nedeni ile oluşan yükümlülüklerdir.

**Koşullu Borç (Koşullu Yükümlülük):** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi gibi nedenlerden dolayı finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür.

**Koşullu Varlık:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

**Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme:** Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

**Yeniden Yapılandırma:** Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya söz konusu faaliyetin ifa şekli her hangi birinin değişmesi sonucunu doğurur (KGG, TMS 37: md.3,4).

## **2.4. Karşılık Kavramı ve Karşılıklar**

Karşılıklar, bir işletmenin iktisadi varlıklarında meydana gelen ve tutarı tam olarak belirlenemeyen değer kayıpları ile zarara neden olması muhtemel riskleri telafi etmek amacıyla ayrılan tutarları ifade eder (Akbulak ve Şagar, 2003).

Standartta karşılıklar; gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda standarda göre

karşılığa konu borcun gelecekle ilgili olması ve tutar ve zamanının, belirsiz olması gerekmektedir (KGK, TMS 37: md. 10, 12, 14).

Standart, karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlamaktadır. Bazı ülkelerde ve ülkemizde, 'karşılıklar' terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltme ve ayarlamalar olduğundan bu standardın konusuna girmemektedirler. Aynı zamanda standart, karşılık ayrılması durumunda katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesini veya aktifleştirilmemesini söylememektedir. Bu sebepten ayrılan karşılıkların aktifleştirilmesi zorunlu kılınmadığı gibi aynı zamanda aktifleştirilme yasaklanmamıştır. (KGK, TMS 37: md. 7,8)

Standartta yer alan karşılık kavramına istinaden, karşılık kavramı ile ilgili örneklere;

Garantiler: İşletmenin sattığı mallar için verdiği garantiler.

Çevre Kirliliği: İşletmenin çevre yasalarına istinaden ödemek zorunda olduğu giderler.

Davalar: İşletme aleyhine açılma aşamasına gelmiş bulunan davalar.

Satış Primi Karşılıkları: İşletmenin belirli bir tutarın üzerinde alış veya satışa aracılık yapanlara ödemede bulunacaksa ve bununla ilgili belge sağlanmamışsa karşılık ayrılır (Özer, 2012: 14-16).

#### **2.4.1. Karşılıklar ve Diğer Yükümlülükler Arasındaki Fark**

Karşılıklar, gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve tutarındaki belirsizlikler nedeniyle, diğer yükümlülüklerden (ticari borçlar ve tahakkuklar gibi) ayrılır (Deloitte (2): 2). Ticari borçlar ve tahakkuklara ilişkin standartta yapılan tanımlamalar:

- Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası düzenlenmiş ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşmaya varılmış mal ve hizmetlere ait borçlardır.
- Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlarda dâhil olmak üzere (tahakkuk etmiş ücretli izin tutarları gibi), teslim alınan veya tedarik edilen ancak henüz ödenmemiş, faturası düzenlenmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmaya varılmamış olan mal ve hizmetlere ait borçlardır. Bazı durumlarda, tahakkukların belirsizliği -tahakkukların miktarı veya zamanlamasının tahmini için gerekli olmasına rağmen- karşılıklara göre çok daha azdır.

Karşılıklar ayrı olarak değerlendirilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak değerlendirilirler (Akça ve Gönen, 2015: 91). Anlatıldığı üzere, borç ile karşılık arasındaki en önemli fark, borcun kesin olması fakat karşılığın ise muhtemel olmasıdır (Öğüz, 2007: 63).

#### **2.4.2. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişki**

Koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalleri varsa finansal tablo dipnotlarında açıklanırlar (Selvi, 2009: 412).

Koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 471). Koşullu borçlar genellikle ortaya çıkış nedenleri: devam etmekte olan davalar,

işletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler, işletme lehinde ya da aleyhinde olan tazminat talepleri, verilen teminat mektupları ve kefaletler, varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi ve benzeri olaylardır (Uluslan, 2004: 203).

**Tablo 1.** Karşılıklar ve Koşullu Borçların Karşılaştırılması

	KARŞILIKLAR	KOŞULLU BORÇLAR
Tanımı	Zamanı ve tutarı belirsizdir.  Geçmiş olaylardan kaynaklanan halihazırdaki yükümlülüktür.	İşletmenin kontrolü altında olmayan gelecekteki olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşir.  Geçmiş olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür.
Kaynak Çıkışı	Kaynak çıkışı muhtemeldir.	Kaynak çıkışı muhtemel değildir.
Tahakkuk	Karşılıklar tahakkuk ettirilir.  Güvenilir tahmin yapılabilir ve ölçülebilir.	Koşullu borçlar tahakkuk ettirilmezler.  Güvenilir tahmin edilemedikleri gibi ölçülemezler.
Açıklanması	Hesaplanabiliyorsa bilançoda yer alır. Tahmin olanağı yoksa finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.	Kaynakların işletmeden çıkma olasılığı fazla ise finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

**Kaynak:** Özer, 2012: 51.

Borcun muhasebeleştirilmesi kriterlerini sağlayan yükümlülükler karşılık olarak sınıflandırılır. Borcun muhasebeleştirilmesi kriterlerini karşılamayan yükümlülükler ise koşullu borçlar olarak sınıflandırılır (Akça ve Gönen, 2015: 92).

Karşılıkların belirli şartların varlığı halinde muhasebeleştirilmesi gerekirken; koşullu borçlar, finansal tablolara yansıtılmayan ve sadece finansal tablo dipnotlarında açıklanan yükümlülüklerdir (Serberker YMM, b.t.: 92,94).

Tablo 1'de de görüldüğü üzere, karşılıklar ve koşullu borçlar geçmiş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Karşılıklar ve koşullu borçları birbirinden ayıran en temel konu karşılıklarda kaynak çıkışının muhtemel olması, koşullu borçlarda kaynak çıkışının olmamasıdır. Karşılıklar ve koşullu borçları birbirinden ayıran bir diğer konu ise, karşılıkların tahmininin yapılarak tahakkuk ettirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesi; koşullu varlıkların güvenilir tahmini yapılamadığı için tahakkuk ettirelememesidir.

## **2.5. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi**

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi için gerekli tahakkuk kriterleri stardartta detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Bu kriterlerin varolması ile karşılıklar finansal tablolara yansıtılabilir.

### **2.5.1. Karşılıkların Tahakkuk Kriterleri**

TMS 37 Standardı karşılıkları, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılacağını, bir başka deyişle; karşılıkların aşağıdaki durumları sağlamaları halinde finansal tablolara yansıtılacağını belirtmektedir:

#### **2.5.1.1. Mevcut Yükümlülüğün Bulunması**

Mevcut bir yükümlülüğün belirlenmesi, standardın 15. Maddesinde belirtilmiştir. Bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülük olup olmadığı açık değildir. Bu durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir. Örneğin, bir davada, belli olayların mevcut bir yükümlülük doğurup doğurmadığı hususları belirsiz olabilir. Böyle bir durumda, işletme, uzman görüşünü de kapsamak üzere, bilanço tarihi itibariyle her türlü kanıtı dikkate alarak mevcut bir yükümlülüğün var olup olmadığını belirler (KGG, TMS 37: md.15).

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak da adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi; işletmenin hukuki veya zımnı kabulden doğan söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran olaylardır (Deloitte (2), www.denetimnet.net).

Örneğin, bir telefon şirketi, ön camına, müşterilerine bayram günleri süresince yeni bir telefon alırlarsa ikincisini bedavaya vereceklerini bildiren bir ilan koyar. Bu nedenle müşteriler bir telefon fiyatına iki telefon alacakları beklentisi içindedirler. İlanı pencereye koymak suretiyle şirket müşterilerinde, eğer bir telefon alırlarsa ikinci bir telefonun bedelsiz olarak verileceğine dair geçerli bir beklenti yaratılmıştır. Burada sorumluluk doğuran olay telefonun satışı olacaktır. Bu zımnı kabulden doğan bir yükümlülük örneğidir (Deloitte (2),www.denetimnet.net).

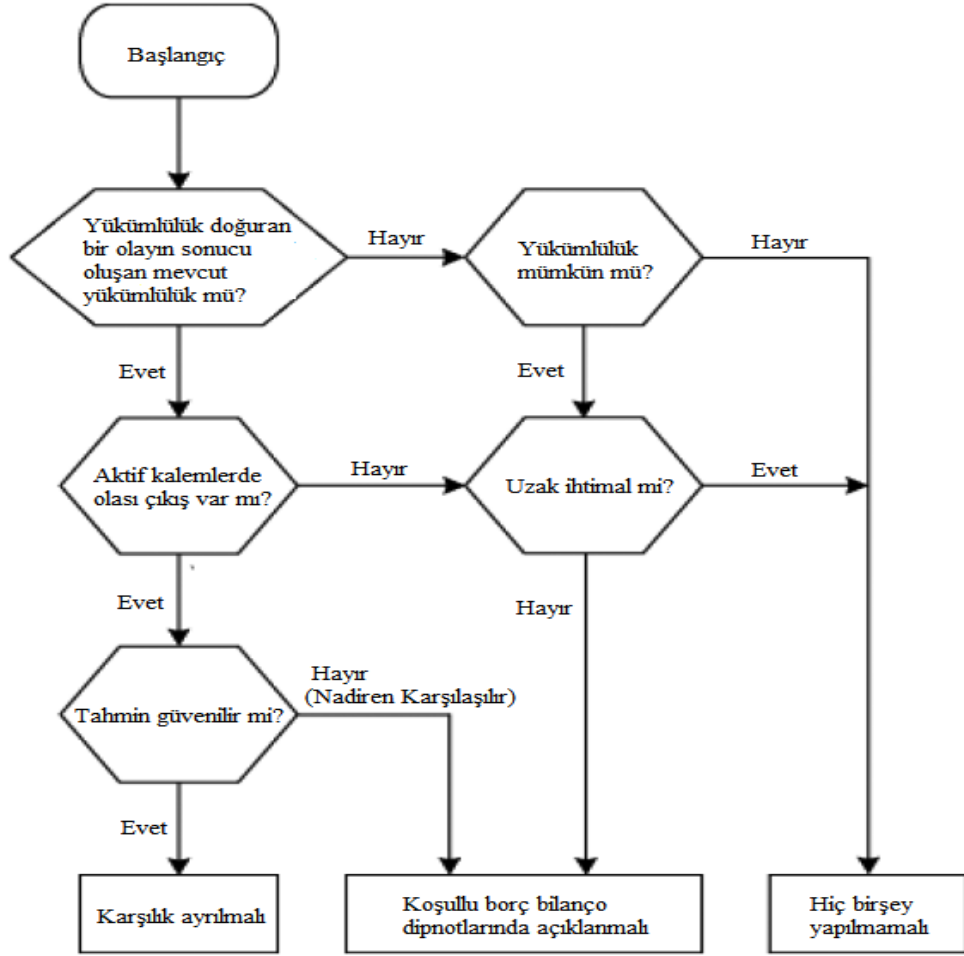
Raporlama dönemi sonu itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme, muhasebeleştirilme kriterlerinin karşılanması kaydıyla karşılığın muhasebe kaydını yapmalıdır. Ancak yine raporlama dönemi sonu itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur (KGG, TMS 37: md.16). (bakınız: Şekil 1).

Karşılık ve koşullu borçların ayrılma kriterleri Şekil 1'de şematik olarak gösterilmiştir. Buna göre; karşılık veya koşullu borç olarak ölçülecek olan bir yükümlülüğü belirlemek için, yükümlülük doğuran bir olay sonucu oluşup oluşmadığına bakılmaktadır. Yükümlülük doğuran bir olay sonucu oluşan bir borç, aktif kalemlerde çıkış yaratıyorsa ve bu çıkış güvenilir olarak ölçülebilir/tahmin edilebiliyorsa karşılık tahakkuk ettirilecektir. Yükümlülük doğuran olayda bir borç mümkünse ve bu yükümlülüğün aktif kalemlerde çıkış yaratması mümkün gözüküyorsa veya aktif kalemlerde çıkış olduğu halde güvenilir bir tahmin yapılamıyorsa koşullu borç olarak bilanço dipnotlarında



açıklama yapılır. Yükümlülük doğuran olayın sonucu herhangi bir yükümlülük mevcut değilse, aktif kalemlerde çıkış ihtimali uzaksa herhangi bir karşılık ayrılmayacak ve bilanço dipnotlarında koşullu borç açıklaması yapılmayacaktır.

Şekil 1. Karar Ağacı



Kaynak: Acca, 2010, 227.

Finansal tablolar işletmenin gelecekteki muhtemel finansal durumuyla değil, raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilendir. Bu nedenle gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmayacaktır (KGK, TMS 37: md.18). Standardın 19. Maddesine göre karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem

faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir.

İşletmenin çevreye kanuni olmayan yollarla verdiği hasarlar sonucu oluşan ceza veyahut temizleme maliyetleri, işletmenin gelecekteki davranışlarına bağlı olmaksızın, bunları (ceza, temizlik) karşılayabilmek için işletmeden ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışına neden olabilecektir. Örneğin, işletme, işlettiği petrol tesisinin yedeğe çekilme maliyetleri için karşılık ayırır. Tam tersi olarak işletme, ticari baskılar veya kanuni zorunluluklar nedeniyle, faaliyetine devam edebilmesi için çeşitli harcamalara kalkışabilir. Bu durum işletmenin gelecekte yapılacak harcamalardan kaçınabileceğini göstermesi sebebiyle mevcut bir yükümlülük bulunmayacağı için karşılık tutarı finansal tablolara yansıtılmaz.

Başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebebiyle daha sonra bir yükümlülük oluşturabilir. Örneğin, çevresel hasarların olduğu durumlarda, sonuçların düzeltilmesine ilişkin olarak herhangi bir yükümlülük doğmayabilir. Ancak, yeni bir kanun, mevcut bir hasarın düzeltilmesini gerektirdiği veya işletmenin kendisi için zımni bir yükümlülük yaratarak hasarın düzeltilmesi ile ilgili kamusal anlamda sorumluluk yüklediği durumlarda, hasarın oluşması sorumluluk oluşturan olay haline gelir. Yine yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda, yalnızca tasarının aynen yasalaşacağı kesin olması halinde yükümlülük doğar (KGK, TMS 37: md. 18-22).

Örneğin, çimento üreten bir işletmenin baca filtresi bulunmamaktadır. Yasal düzenleme gereği baca filtresi taktırması zorunlu hale gelmiştir. Baca filtresi kullanımını şart kılan yeni düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen dönem sonunda, işletme baca filtresi taktırmamış ise, baca filtresinin takılmasına ilişkin maliyetler için değil, düzenlemeye uyum sağlanmaması nedeniyle ödenmesi gereken cezalar için karşılık ayırmak gereklidir. Yine, perakende satış mağazası yasal zorunluluk olmamasına rağmen, müşteri

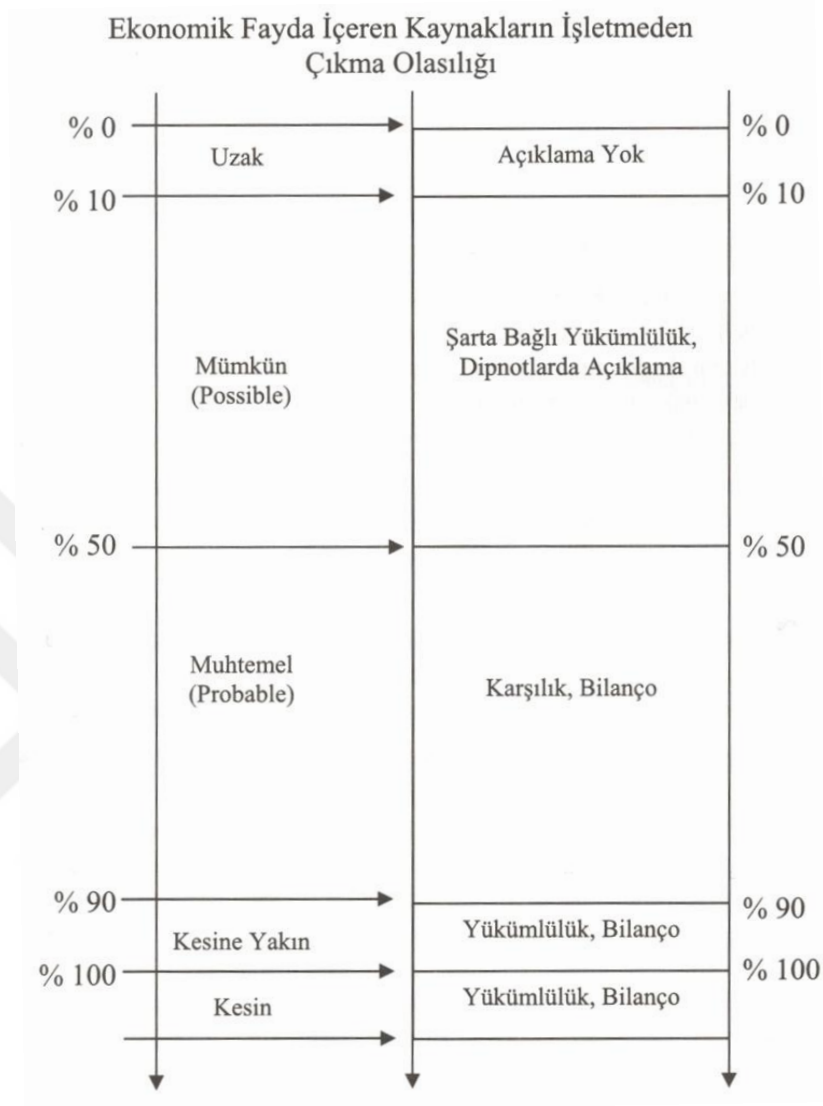
ürünlerinden memnun olmadığı durumlarda, ürünü geri almakta ve para iadesi yapmaktadır. Bu şirket politikası kamuoyu tarafından da bilinmektedir. Burada, geçmişteki olay ürün satışıdır. İşletmenin müşterilerde, ürünün geri alınacağı beklentisi yaratmış olması dolayısıyla yükümlülük doğmuş ve ekonomik kaynak çıkışı muhtemel hale gelmiştir. Bu durumda geri iadede kaynaklanan maliyet tutarının en iyi şekilde tahmin edilerek karşılık ayrılması gerekmektedir (www.denetimkılavuzu.com).

### **2.5.1.2. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların Olası Çıkışları (Aktif Kalemlerde Azalışa Neden Olması)**

Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Belirli bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği (örneğin olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından fazla olduğu) durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının muhtemel olduğu kabul edilir (KGGK, TMS 37: md.23).

Bu standart kapsamında, 'olası' terimi; 'olmaması olasılığından daha yüksek' yani, gerçekleşme ihtimali %50'den daha fazla olarak yorumlanır (Mirza ve diğerleri, 2008: 318). Şekil 2'de ayrıntılı olarak gösterildiği gibi, ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı olasılığı %10'a kadar ölçülüyorsa herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur. %10 ila %50 arasında bir ölçüm yapılıyorsa ve böylece kaynak çıkışı olasılığı olanaklı görülüyorsa koşullu yükümlülük olarak dipnotlarda açıklama yapılacaktır. %50 ila %90 arasında yapılacak ölçümde ise kaynak çıkışı artık mümkündür ve karşılık tahakkuk ettirilecektir. %90 üstü yapılan ölçümde, işletmeden kaynak çıkma olasılığı artık kesin denilebilecek düzeydedir. Bu durumda, kaynak çıkışına neden olan olay artık kesin bir borç niteliğindedir ve borç tahakkuku yapılmalıdır.

## Şekil 2. Yükümlülük, Karşılık, Koşullu Borç Ayırımı



**Kaynak:** Örten ve diğerleri, 2015: 537.

Ürün garantileri vb sözleşmeler gibi pek çok sayıda benzer yükümlülük bulunması durumunda, yükümlülüğün yerine getirilmesi için kaynakların işletme dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir kalemin işletme dışına çıkış olasılığı düşük olsa bile, bir yükümlülük çeşidini bir bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir. Bu durumda diğer muhasebeleştirme kriterlerinin de karşılanması kaydıyla karşılık finansal tablolara yansıtılacaktır (KGK, TMS 37: md.24).

Örneğin, 2014 yılında işletmenin aleyhine hatalı olduğu öne sürülen bir üründen dolayı tazminat talebiyle dava açılmıştır. 31 Aralık itibariyle, davanın sonunda, işletmenin avukatları tarafından işletmenin hatalı bulunmasının muhtemel olduğu (%50'den fazla) düşüncesi ağırlık kazanmıştır. Dolayısıyla 31 Aralık 2014 tarihi itibariyle ekonomik fayda sağlayan kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasından dolayı karşılık ayrılması gerekecektir. Avukatlar tarafından, işletmenin hatalı bulunmasının muhtemel olmadığı düşüncesinin ağırlık kazanması durumunda ise koşullu borç açıklamasının yapılması gerekecektir (Gürer, 2008: 3).

### **2.5.1.3. Yükümlülük Tutarının Güvenilir Biçimde Tahmini**

Finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bölümünü tahminler oluşturmaktadır. Ancak, finansal tabloların hazırlanmasında tahminlerin kullanılması, yine finansal tabloların güvenilirliklerini zayıflatmaz. Tahminlerin kullanılması, finansal durum tablosunda yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar açısından geçerlidir. İşletmeler karşılıkların ayrılmasında, çok nadir durumların dışında, güvenilir biçimde tahminde bulunabilirler. Güvenilir bir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda finansal tablolara yansıtılmayan borç, koşullu borç olarak dipnotlarda açıklanır (KGK, TMS 37: md.25,26).

Örneğin, özel bir hastanede çalışan radyoloji teknisyeni tarafından, çalıştıkları alanın ve cihazların yönetmeliklere uygun olmadığı ve radyasyona maruz kalma seviyesinin oldukça yüksek olduğu gerekçeleriyle 100.000 TL'lik tazminat davası açılmıştır. Şirket avukatları tarafından, geçmişte sonuçlanan benzer davalar araştırılmış ve sonucunda; hastanenin de yönetmeliklere uyum koşulları göz önünde tutularak; en az 82.000 TL tazminat yükümlülüğü doğabileceği tahmini yapılmıştır. Bu durumda ilgili hastane işletmesi, finansal tablolarında yükümlülük olarak tahmin edilen 82.000 TL'lik tazminat tutarı karşılık olarak muhasebeleştirilecektir (Gökçen ve diğerleri, 2011: 478).

## 2.5.2. Karşılık Tutarını Tahmin Etme-Ölçme Yöntemleri

Karşılık olarak muhasebeleştirilecek olan tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu itibariyle yapılması gereken harcamanın en gerçekçi tahmini olmalıdır (Suer, 2014:3). Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutarın en gerçekçi tahmin olması için yükümlülüğün, bilanço tarihi itibariyle makul olarak ödeyeceği ya da bu tarihte üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken miktara ilişkin olmalıdır (Selvi, 2009: 218).

İşletmenin getiri ve finansal etkilere ilişkin yaptığı tahminler, daha önceki benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda uzmanların raporlarıyla desteklenmek suretiyle takdir edilir. Değerlendirmeye tabi tutulan bu kanıtlar, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir (KGK, TMS 37: md.38).

Standartta, karşılık olarak kayıtlanan tutarı ölçmek için kullanılabilir olan üç yöntemden söz edilmektedir. Bunlar;

- a. Beklenen Değer Yöntemi
- b. Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek (Muhtemel) Sonuç Yöntemi
- c. Bugünkü Değer Yöntemi

Standart, karşılıklardaki değişikliklerin her raporlama tarihinde tekrar gözden geçirilmesini ve karşılık tutarının düzenlenmesini zorunlu kılar (Akgül ve Akay, 2004: 183). Bir karşılık ayrıldıktan sonra ayrılmış olan bu karşılık tutarının fazla olduğu anlaşılırsa, işletme bu fazlalığı başka bir karşılıktaki eksikliği bahane ederek veya tüm karşılıkları bir bütün olarak değerlendirerek; toplam karşılıkların yeterli olup olmadığını neden olarak gösteremez. Bu durumlarda fazla ayrılan karşılık iptal edilmelidir (Yükçü ve Yaşar, 2013: 8).

### 2.5.2.1. Beklenen Değer Yöntemi

Beklenen değer yöntemi, değerlendirme konusunu oluşturan karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu, bir başka deyişle, bir grup unsurla ilgili karşılıkların hesaplanmasında kullanılan yöntemdir. Beklenen değer yöntemine göre, beklenen giderler bunların ihtimalleriyle ağırlıklandırılır (www.denetimkilavuzu.com).

Karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda ilgili yükümlülük, her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırılmak suretiyle tahmin edilir. Karşılığın tutarı, belirli bir tutarın zarar olasılığına bağlı olarak farklılık gösterecektir. Sürekli bir muhtemel sonuç aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda söz konusu aralığın orta noktası kullanılır (Deloitte (2), www.denetimnet.net).

Bu yöntemde sonuçlar bazı durumlarda gerçek tutarları göstermez. Bu sebepten dolayı bazı durumlarda dezavantajlıdır. Özellikle, geçmişe dayalı olarak herhangi bir yükümlülüğü bulunmayan yeni ürünlerde anlamlı sonuç vermeyebilir (Öğüz, 2007: 78). 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).

Bir işletme mallarını, satış sonrasında 1 yıl boyunca, her türlü hasarın onarımı ile ilgili masrafların karşılanacağı garantisi ile birlikte satmaktadır. İşletme, geçmiş dönemdeki deneyimlerine göre satılan malların %80'inde herhangi bir hata olmayacağını, %18'inde önemsiz denilebilecek düzeyde hatalar olacağını, % 2'sinde ise önemli hatalar olacağını öngörmektedir. Satılan bütün mallarda önemsiz hatalar olduğu düşünüldüğünde 50.000 TL, önemli hatalar olduğu düşünüldüğünde ise 250.000 TL tamir masrafı olacağı tahmin edilmektedir (Uluslan, 2004: 206, 207). Verilen rakamlara istinaden karşılığa

ilişkin beklenen değer aşağıdakilerin ağırlıklı ortalaması olarak şöyle hesaplanacaktır:

$$(0 \times \%78) + (\%18 \times 50.000) + (\%4 \times 250.000) = 19.000 \text{ TL}$$

### 2.5.2.2. Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi

Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi, aynı zamanda geleneksel yaklaşım olarak da bilinir (Uluslan, 2004: 208). Yönteme göre, karşılığın tek bir yükümlülüğten kaynaklandığı durumlarda, söz konusu duruma ilişkin olarak gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç, karşılık tutarının en gerçekçi tahmini olabilir. (Yükçü ve Yaşar, 2013: 4). Ancak böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmin, söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur (KGG, TMS 37: md.40).

Örneğin, 2014 yılında işletmeyi ziyaret eden bir çocuk, ziyaret sırasında kazaya maruz kalmıştır. İşletmenin ihmali nedeniyle çocuğun kazaya uğradığı iddia edilerek, işletmeye karşı 3.000 TL'lik dava açılmıştır. 2014 yılında, yükümlülüğü kabul etmeyen işletmenin çocuğa verdiği zararı araştırmak için yasal süreç başlatılmıştır.

2014 yılına ait finansal tabloların düzenlenmesi ve onaylanmasına kadar, işletmenin avukatı işletmenin yükümlülüğü olmayacağını savunmuştur. Ancak, 2015 yılına ait finansal tablolar hazırlanırken işletmenin avukatı duruma ilişkin gelişmeler nedeniyle işletmenin yükümlülüğü olma olasılığını belirtmiştir. Başka bir ifadeyle, avukat, işletmenin davayı kaybetmesinin olası olduğunu ve 300 TL ile 1.500 TL arasında değişen bir dava masrafına maruz kalabileceğini tahmin etmektedir. Bununla birlikte avukat, dava masrafının büyük ihtimalle 600 TL olacağını ifade etmiştir (Özer, 2012: 24).



Bu verilere dayanarak;

2014 yılına ait finansal tablolar hazırlandığında, elde edilebilir kanıtlara dayalı olarak geçmişteki olay olan davaya ilişkin işletmenin bir yükümlülüğü yoktur. Bu tür yükümlülük, yasal bir yükümlülüğe neden olmaktadır. Dava masrafları tahmin edilemediği için buna ilişkin karşılık ölçülememektedir. Bu nedenle sorun, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

2015 yılına ait finansal tablolar hazırlandığında ise, elde edilen kanıtlara göre yükümlülük vardır. Bu yükümlülüğü karşılayacak tutar olan 600 TL gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuçtur. Bu nedenle işletme, ayrılacak olan karşılık tutarını 600 TL olarak ölçecektir. Daha yüksek tutar olan 1.500 TL ve daha düşük olan 300 TL ile ilgili olarak ise, finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılacaktır.

### **2.5.2.3. Bugünkü Değer Yöntemi**

Enflasyonun hüküm sürdüğü her ekonomide paranın zaman içinde değer kaybetmesi olağandır. Bu nedenle, kişiler ve işletmeler için paranın zaman değeri önemli bir kavram haline gelmiştir (Sarıaslan, 2003: 20). Bu hususta bugünkü değer yöntemi, paranın zaman değerini muhasebe ölçümlerine dâhil ettiğinden, gelecekteki nakit akımları arasındaki ekonomik farklılıkların belirlenmesini mümkün kılmaktadır (Uluslan, 2004: 209).

Bugünkü değer, gelecekteki parasal bir tutarın bugünkü değerinin veya maliyetinin hesaplanması sonucu bulunan değerdir. Gelecekteki tahmini parasal tutar, aradan geçen zaman ve belli bir faiz oranı üzerinden iskonto edilmekte ve bugünkü değere ulaşılmaktadır. Bugünkü değer yaklaşımı, piyasa değeri tespit edilemeyen varlıkların ya da yükümlülüklerin değerlerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır. (Ayçiçek, 2011:74).

Karşılık tutarı, paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir (KGK, TMS 37: md.45). Paranın zaman değeri nedeniyle raporlama döneminden hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir (KGK, TMS 37: md.46). Bir başka deyişle, paranın zaman değeri dolayısıyla, bugün elde edilecek olan 1 TL daima bir ay sonra elde edilecek olan 1 TL'den daha değerli olacaktır. Çünkü bir gün içerisinde para bankaya yatırılarak faiz elde edilebilir. Ayrıca paramızı değerlendirme olanağı olmasa bile ve yine enflasyon sıfır olsa bile bugünkü 1 TL yarın ki 1 TL'den daha değerlidir. Bu anlamda, bugün gerçekleşen nakit çıkışlarının elde bulunması getiri sağlayacakken nakit çıkışının olması, daha sonra ortaya çıkacak olan aynı tutardaki nakit çıkışından daha dezavantajlı olacaktır (Morgül, 2014: 4,5).

Bugünkü değer yöntemi, aşağıdaki beş unsuru kapsamalıdır (Özkan ve Kocamış, 2011: 206,207):

- i. Gelecekteki nakit akımları ya da nakit akımları serisinin tahmini.
- ii. Gelecekteki nakit akımlarının zamanlaması ve tutarındaki olası sapmalar konusundaki beklentiler.
- iii. Risksiz faiz oranı tarafından temsil edilen paranın zaman değeri.
- iv. Varlık ve borçların yapısından kaynaklanan belirsizliğe katlanmanın fiyatı.
- v. Likidite azlığı ve piyasa kusurları dâhil belirlenemeyen diğer faktörler.

Bugünkü değer yönteminde kullanılan iskonto oranının seçimi önemli bir sorundur. Literatürde bu oranın sermaye maliyetini temsil eden oran olması gerektiği savunulur. Bu oran bilinmiyorsa, işletme yönetiminin yatırımlardan arzu ettiği asgari verimi temsil eden bir oranı tespit etmesi gerekir (Öğüz, 2007: 82).

İskonto oranı, paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini yani cari piyasa faiz oranı ile borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır. Bu oran, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmamalıdır. (Akgül ve Akay, 2004: 182).

Finansal yönetim açısından genel olarak paranın bugünkü değerini veren; bir başka deyişle, bugünkü değer yöntemine göre ayrılması gereken karşılık tutarını veren formül şöyledir:

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

Burada A, gelecekteki karşılık tutarını; i, faiz oranını (iskonto oranını); n ise süre (yıl)'yi ifade etmektedir (Konuralp, 2005: 93,94).

Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi ile ölçülen karşılıklar; yeniden yapılandırma, çevre temizliği, dava dosyasının kapanması gibi bir defaya mahsus olaylara ilişkin karşılıklarken: beklenen değer yöntemi ile ölçülen karşılıklar; büyük topluluklar için garantiler, müşteri para iadeleri gibi olaylara ait karşılıklardır. Her iki ölçümde de karşılıklar, vergi öncesi iskonto oranı kullanılarak indirgenmişlerdir ve bu paranın zaman değerinin güncel piyasasının ve yükümlülüğe ait belli riskleri yansıtmaktadır (Özer, 2012: 27).

Örneğin, (Ayçiçek, 2011: 85) Rekabet Kurumu işletmeye 5.000 TL para cezası verdiğini açıklamıştır. İşletme Danıştay'a temyiz için başvuracaktır. Temyiz sonrası mahkeminin nihai kararının üç yıl sonra çıkması beklenmektedir. Bu sebeple işletmenin 5.000 TL tutarındaki para cezasının bugünkü değeri %10 iskonto oranı üzerinden hesaplanacak ve karşılık ayrılacaktır.

$$(5.000 \text{ TL} / (1+0,10)^3) = 5000 / 1,331 = 3.756,57 \text{ TL karşılık tutarı}$$

#### 2.5.4. Karşılık Tutarının Kayıtlara Alınması

Yukarıda detaylı bir şekilde incelenen karşılıkların tahakkuk kriterlerinin karşılanması ve karşılık tutarının tahmin edilmesi yöntemlerinin kullanılarak karşılık tutarının belirlenmesiyle, karşılıklar finansal tablolara yansıtılabilecektir (Çetin ve Ögüz, 2010: 413).

Her muhasebe dönemi sonunda ayrılan karşılıklar, Muhasebe uygulamaları genel tebliğine göre aşağıdaki gibi bir kayıtlarla gider olarak muhasebeleştirilir (Uluslan, 2004: 212).

...../...../20.....	
İlgili Gider Hesabı	xx
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hs.	xx
veya	
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hs.	xx
...../...../20.....	

Örneğin, işletme aleyhine 10.000 TL tutarında tazminat davası açılmış ve işletme dava için 7.500 TL tutarında karşılık ayrılmasına karar vermiştir. Davanın 8 ay içinde sonuçlanacağı tahmin edilmiştir (Gerşil ve Sönmez, 2007: 132,133).

...../...../20.....	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	7.500,00
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	7.500,00
...../...../20.....	

İşletme hakkında her zaman dava açılmadığından dolayı bu durum işletmenin olağan olmayan faaliyeti sonucunda zarar doğuracağından olağandışı gider ve zararlar hesabında borç, karşılık hesabına alacak kaydı yapılmıştır. Her ne kadar muhasebe-raporlama standartları uyarınca yukarıda yer alan kaydın yapılması gerekli olsa da, Türk Vergi Mevzuatı açısından

kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşıması dolayısıyla vergi matrahına eklenmesi için aşağıdaki kaydın da yapılması gerekmektedir (Gerşil ve Sönmez, 2007: 132,133).

.....	..../..../20.....	.....
900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER.-BORÇ		7.500,00
901 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER-ALACAK		7.500,00
.....	..../..../20.....	.....

Eğer işletmeler sattıkları mallarda belirli bir süre garanti veriyorlar ve bu garantiler nedeniyle işletmenin ileride zarara uğrayacağı muhtemel ise, geçmiş deneyim ve teknik incelemeler sonucunda yaklaşık olarak da olsa hesaplanabiliyor ise karşılık ayrılmalıdır (www.ifrs.org). Garanti giderlerine ilişkin giderler Satılan Malın Maliyeti hesabına veya Pazarlama, Satış Dağıtım Giderlerine veya Satıştan İndirimler hesabına kaydedilir (Örten ve diğerleri, 2015: 541).

Örneğin, bir işletme satmış olduğu otomobillerle ilgili, müşterilerin alım tarihinden itibaren ilk 2 yıl içerisinde görülen her türlü üretim hatasına ilişkin tamir maliyetlerini karşılama garantisi altında satmaktadır. Satılmış olan tüm otomobillerde küçük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 30.000 TL'yi bulacaktır. Satılmış olan tüm ürünlerde büyük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 90.000 TL'yi bulacaktır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin % 70'inin hatasız olacağı, % 20'sinin küçük hatalar içereceği ve % 10'unun ise büyük hatalar içereceğini göstermektedir (Gürer, 2008: 94).

Bu durumda tamir maliyetinin beklenen değeri olan (% 70 x 0) + (% 20 x 30.000 TL) + (% 10 x 90.000 TL) = 15.000 TL tutarında karşılık ayrılmalıdır. Ayrılacak olan karşılık tutarının kaydı şöyle olacaktır:

...../...../20.....	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	15.000,00
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	15.000,00
...../...../20.....	

Garanti süresi 2 yıl olduğundan, dönemsonu envanter işleminde 479 Borç ve Gider Karşılıkları hesabındaki tutar kısa vadeli yükümlülükler hesabına alınır.

...../...../20.....	
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	15.000,00
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	15.000,00
...../...../20.....	

İki yıl boyunca ve bu süre içerisinde herhangi bir iade ve tamirin sözkonusu olmadığı varsayılırsa aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır:

...../...../20.....	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	15.000,00
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	15.000,00
...../...../20.....	

Davalardan kaynaklanacak olan ceza veya tazminatların muhtemel olması durumunda mahkeme kararı sonucu beklenene kadar karşılık ayrılmalıdır (IFRS Vakfı, www.ifrs.org). Dava giderlerine ilişkin giderler Olağan Gider ve Zararlar hesabına kaydedilir (Örten ve diğerleri, 2015: 541)

### **2.5.5. Karşılık Tutarının Kayıtlara Alınmasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar**

Karşılık tutarının ölçülmesi ve kayıtlara alınmasında dikkatle üzerinde durulması gereken bazı özel durumlar vardır. Bu durumlar; riskler ve

belirsizlikler, gelecekteki olaylar, varlıkların elden çıkarılmasının beklendiği durumlar, tazminatlar, karşılıkların gözden geçirilmesi ve kullanımı, tahakkuk ve ölçme kurallarının uygulanmasıdır.

### **2.5.5.1. Riskler ve Belirsizlikler**

Riskler ve belirsizlikler karşılıkların tahmininde dikkate alınmalıdır (Bankir, 2011: 24). Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşmada, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak etkileyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır (KGK, TMS 37: md.42).

Risk ve belirsizlik genellikle eş anlamda kullanılmaktadır. Risk, genel olarak, istenmeyen olayların ortaya çıkması durumudur. Başka bir deyişle risk, beklenen bir durumdan farklı sonuçların ortaya çıkması ihtimali, kesin olmayan durumları ifade etmekte kullanılır (SPL, 2014: 35). Belirsizlik ise, birden fazla olayın olabileceğini, ama hangisinin olabileceğinin bilinmediği bir durumdur (<http://www.acikders.org.tr>). Bir başka deyişle belirsizlik, geleceğe ilişkin olabilecek olayların öngörülemeyeceği ve ölçülemeyeceği bilgisizliktir (Yalçınkaya, 2004: 10).

Risk, sonucun değişkenliğini ifade eder. Riske göre ayarlama, borcun tutarını artırabilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekir. Fakat belirsizlik, aşırı karşılık ayrılmasını veya borçların kasıtlı olarak olması gerekenden daha yüksek gösterilmesini haklı kılmaz. Örneğin, olumsuz bir sonuca ilişkin maliyetlerin tahmini tarafsız ve akla uygun bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, bu tahmin, gerçekte varolan durumundan farklı olmamalıdır. Karşılığın olduğundan fazla gösterilmesine neden olacak risk ve belirsizliğe ilişkin düzeltmelerin tekrarından kaçınılması için özen gösterilmesi gerekmektedir (KGK, TMS 37: md.43).

### **2.5.5.2. Gelecekteki Olaylar**

Gelecekteki olaylar, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilir. Bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli ve tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarına yansıtılır (Selvi, 2009: 219). Örnek olarak, gelecekte olması beklenen olayların maliyetlerinin, teknolojideki gelişmelere paralel olarak azalacağı beklentisi oluşmuş olabilir. Aynı şekilde, mevzuatta gerçekleşmesi beklenen değişiklikler sonucu maliyetlerde düşüş olacağına inanılabilir (Gerşil ve Sönmez, 2007: 131).

Finansal tablolara yansıtılacak tahmini tutar, teknik olarak yeterli ve tarafsız kişilerce her türlü kanıt dikkate alınarak, tutarlı ve akılcı olarak yapılmalıdır. Aksi durumda yapılacak tahmin yeterli olmayacaktır (KGGK, TMS 37: md 49). Aynı şekilde, yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağına dair kesinlik derecesinde yeterli kanıt var ise yükümlülük ölçümünde dikkate alınır. Ancak, kanunlaşacak olan düzenlemenin üzerinde kesinlik yoksa ve çeşitli düzeltmelere tabi tutulması bekleniyorsa yeterli ve tarafsız kanıt bulunmaz (KGGK, TMS 37: md 50).

### **2.5.5.3. Varlıkların Elden Çıkarılmasının Beklendiği Durumlar**

Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde gözönünde bulundurulmaz (Özkan ve Kocamış, 2011: 208).

Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlemin gerçekleşmesi sonucunda oluşacak kazançlar, elden çıkarma beklentisinin karşılığa neden olan olayla sıkı bir ilişkisi olsa dahi, herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz. Bunun yanında işletme, varlıkların elden çıkarılmalarından elde edilecek kazançları, ilgili varlığa ilişkin standartta belirlenen zamanda gelir olarak muhasebeleştirir (Babuşçu ve diğerler, 2014: 121).



#### **2.5.5.4. Tazminatlar**

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının karşı tarafca tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir. Söz konusu tazminat ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez (Çetin ve Ögüz, 2010: 418).

Herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alabilir (Gökçen ve diğerleri, 2011: 474). Örneğin işletme, işyeri yangını sebebiyle zarara uğramış olabilir. Eğer bunun zararı henüz yılsonunda giderilmemiş ve bedeli henüz ödenmemiş ise zarar kadar bilançoda karşılık ayrılması gerekecektir. Ancak bu zarar sigorta şirketine yansıtılabiliyorsa işletme zarara girmeyecektir. Bu gibi durumlarda karşılık ayrılmasından geri durulmaz. Yani işletmenin bu zararla ilgili sorumluluğu devam edeceğinden karşılık ayıracaktır. Ancak muhtemel zarar tutarı kadar karşılık ayrılacak, sigorta şirketinden alınacak tazminat kesine yakın ise ve aktife alma koşullarını tam sağlıyor ise, aktife alınabilecektir. Aktife alınacak tutar muhtemel zarar tutarını geçmeyecektir. Bir başka deyişle, karşılık ile alınacak olan tazminat tutarı birbirlerinden mahsup edilemeyecektir. Ancak, bunların kar veya zararı gelir tablosunda mahsup edilerek gösterilebilecektir (Örten ve diğerleri, 2015: 541).

#### **2.5.5.5. Karşılıkların Gözden Geçirilmesi ve Kullanımı**

Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, raporlama dönemi sonu itibarıyla gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakları çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.

İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Söz konusu artış, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir. (KGK, TMS 37: md.59,60).

Bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır. Yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarda mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur (Babuşcu ve diğerleri, 2014: 122).

### **2.5.6. Muhasebeleştirme ve Ölçme Kurallarının Uygulanması**

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinde birbirinden farklı üç durum söz konusudur. Bu durumlarla ilgili olarak karşılıkların ayrılıp ayrılmayacağı, karşılık tutarının belirlenip, finansal tablolara nasıl yansıtılacağı ve uygulamaların içeriği ve oluşma şartları ile belirtilmiştir. Bu üç uygulama; (Öğüz, 2007: 99)

- Gelecekteki faaliyet zararları
- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler
- Yeniden yapılandırma

#### **2.5.6.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları**

Gelecek dönem faaliyet zararları, standardın 10. maddesinde yer alan borcun tanımına ve bu standardın 14. maddesinde öngördüğü muhasebeleştirme kriterlerine uygun olmadığından dolayı karşılık ayrılmaz (Deloitte (2), [www.denetimkılavuzu.com](http://www.denetimkılavuzu.com)).

Bilanço tarihinde herhangi bir geçmiş olay veya mevcut yükümlülük olmamasından dolayı, gelecekteki faaliyet zararları borç tanımını karşılamaz. Aynı zamanda, gelecek dönemde zarar edileceği beklentisi varsa, bu, varlık veya varlıklarda olabilecek değer düşüklüğünün göstergesidir. Bu durumda işletme, Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında gerekli kontrol ve işlemlerin gerçekleştirir (Deloitte (1), www.denetimnet.net).

### **2.5.6.2. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler**

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak ölçülmeli ve kayıtlara alınmalıdır (KGG, TMS 37: md.66).

Bir sözleşme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetlerin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydaları aşması durumunda ekonomik açıdan dezavantajlıdır. Örneğin, bir faaliyet kiralaması kapsamında, işletmenin, artık kullanmadığı bir varlığın kiralaması için sözleşmeye bağlı olarak ödeme yapma zorunluluğu bulunabilir (www.ifrs.org, 2009: 36).

Bir başka örnek ise; bir işletme, yıllardır pazarda bulunan yerel bir markanın satışını yapmak için franchise sözleşmesi imzalıyor. İşletme, belirli bir süre sonra pazar araştırması ve fayda-maliyet çalışmalarına dayanarak, almış olduğu franchise markasının marka pazarlamasını durdurmaya karar veriyor ve uluslararası başka bir marka için araştırmaya yöneliyor. İşletmenin, bu dönemden sonra yerel marka için yapmış olduğu franchise sözleşmesinden herhangi bir ekonomik yarar elde etmeyecek olmasına rağmen, iptal olunamayan imtiyaz sözleşmesi kapsamında maktu bir bayilik tutarını ödeme zorunluluğu vardır. Böylece işletmenin, sözleşmeden kaynaklanan bir ödeme yapma zorunluluğu doğmaktadır. Yerel markanın sözleşmesi, ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelmiştir. (Mirza ve diğerleri, 2008, 320).

Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemekten kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir (UMS 37, [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net)).

Birçok sözleşme, açıkça belirlenen sözleşme ile sabit fiyatlı olabilmektedir. Buna örnek olarak bina inşa etmek için yapılan sözleşmeler verilebilir. Yüklenici firma, toprak koşullarını yanlış değerlendirirse bina maliyeti artacaktır. Firma, maliyetlerinin artmasına karşın, sözleşme bağlı kalmak zorunda kalacak ve sözleşmede belirtilen şartlara istinaden binayı teslim edecektir. Bu durumda, sözleşme yüklenici firma için dezavantajlı hale gelecektir (Tiffin, 2005: 86).

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrı bir karşılık oluşturulmadan önce, söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan zararlar muhasebeleştirilir (KGK, TMS 37: md. 69).

### **2.5.6.3. Yeniden Yapılandırma**

Yeniden yapılandırma, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve bu yapılandırma sonucunda işletmenin faaliyet alanı ve faaliyetlerinin yürütülmesi yöntemlerinde önemli ölçüde değişiklikler ortaya çıkar ([www.denetimkilavuzu.com](http://www.denetimkilavuzu.com)).

Standartlar öncesinde bu alanda geçerli bir standart olmadığından, işletmeler, yeniden yapılanma için toptan karşılık tahakkuk ettirmektedirler. Bu nedenden, bazı durumlarda işletmeler, kötü niyetli manipülasyon ve yaratıcı muhasebe uygulamalarına yol açtılar. Yeniden yapılanma adı altındaki karşılıkların her türlü kötü kullanımını kontrol etmek için TMS 37 standardı düzenleyici kurallar oluşturmuştur. Birinci ve en önemli iş olarak 'yeniden yapılandırma' terimi tanımlanmıştır. Yeniden yapılanma, yönetimce planlanmış

ve yönetim tarafından kontrol edilen ve işletmenin işi yapış şekli ya da işin kapsamını değiştiren olaylardır (Mirza ve diğerleri, 2008: 321).

Aşağıda yer alan olaylar, yeniden yapılandırma tanımına örnek olabilecek olaylardır (IFRS Vakfı, [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org));

- Bir iş kolunun satışı veya durdurulması,
- Bir ülke veya bölgedeki işin kapatılması veya faaliyetlerin bir ülkeden veya bölgeden başka bir ülke veya bölgeye taşınması,
- Yönetimin yapısındaki, örneğın bir yönetim seviyesinin ortadan kaldırılması gibi değişiklikler ve
- İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve odağında önemli etkisi olan temel yeniden örgütlenmeler.

Yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılık tutarının, karşılıklara ilişkin olarak açıklanan genel muhasebeleştirme kriterlerinin (bkn. 2.5.1. Karşılıkların Tahakkuk Kriterleri) karşılanması durumunda ayrılabilceğine dikkat edilmelidir (Deloitte (2), [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net)).

Yeniden yapılandırmaya ilişkin yükümlülük, sadece aşağıdaki şartların varlığı sonucunda ortaya çıkar ([www.bankir.ru](http://www.bankir.ru)):

1. İşletmenin, yeniden yapılandırma işlemi için en azından aşağıdaki hususları belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planı vardır:

- İlgili işletme veya işletme kısmı,
- Etkilenecek başlıca merkezler,

- Hizmetlerini sonlandırma sonucunda oluşacak zararları karşılanacak çalışanların konumu, görevleri ve yaklaşık sayılar,
- Gerçekleştirilecek harcamaları,
- Planın ne zaman hayata geçireleceği,

2. İşletmenin, yeniden yapılanmayı uygulamaya başlamak veya ana özelliklerini etkilenecekler ile ilan ederek yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair bir beklenti yaratmış olması.

Herhangi bir işletmenin yeniden yapılandırma planı uygulamaya başladığının kanıtı, örneğin, bir fabrikanın parçalara ayrılması, varlıkların satılması veya planın ana parçalarının kamuya duyurulması olabilir. Detaylı bir yeniden yapılandırma planının kamuya duyurulması işlemi; söz konusu işlem müşteriler, tedarikçiler ve işçiler veya temsilcileri gibi diğer taraflarda işletmenin yeniden yapılandırmayı tamamlayacağına ilişkin geçerli bir beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda örneğin; planın ana özelliklerinin ortaya konması gibi yapılmış ise, ilgili yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturur (Babuşcu ve diğerleri, 2014: 123).

Planın, ondan etkilenecek olanlara karşı geçerli bir beklenti oluşturabilmesi için planın uygulanmasına kısa sürede başlanmalıdır. Bir başka deyişle, planın, uzun bir süre içerisinde uygulanmaya konulacağı / uzun zaman alacağı beklentisi varsa bundan etkilenecek olanlar üzerinde geçerli beklenti yaratmaz (Gerşil ve Sönmez, 2007: 137).

İşletme, raporlama dönemi sonu öncesinde, yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamamış olması ve yeniden yapılandırma işletminin ana özelliklerini, bundan etkileneceklerde geçerli bir beklenti yaratacak şekilde açıklamamış olması durumunda, yönetimin almış olduğu karar raporlama dönemi sonu itibarıyla herhangi bir yükümlülük yaratmaz. İşletme, raporlama dönemi sonrasında yeniden yapılandırma planını uygulamaya koymuş veya

beklenti yaratacak açıklama yapmış olması durumunda, bu durum kullancının kararlarını etkileyecek düzeyde önemliyse 'TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı' gereğince dipnotlarda açıklanması yapılır. (KGK, TMS 37: md.74)

Önceden oluşmuş olan olayların, ilgili yönetimin kararı ile diğer tarafın bir araya gelmeleri sonucunda yükümlülük doğurması durumunda; bir başka deyişle, sadece yönetimin kararı sonucunda oluşan bir yükümlülük doğmamış olsa dahi zımnı kabulden doğan bir yükümlülük söz konusu olabilir. Örnek olarak, iş akdi feshi ile ilgili olarak işçi temsilcileriyle yapılan müzakereler, sadece yönetim kurulunun onayı çerçevesinde sonuçlanabilir. Bu onay bir kez alındıktan ve diğer taraflara bildirildikten sonra, yeniden yapılandırmaya ilişkin zımnı kabulden doğan yükümlülüğün şartlarının varlığı halinde yeniden yapılandırmaya ilişkin yükümlülük oluşur (KGK, TMS 37: md.76).

Bazı ülkelerde, yönetim dışındaki ilgili grupların (örneğin, çalışanlar) temsilcilerinden oluşan bir kurula nihai karar verme yetkisi verilir. Bu kurul, karar almadan önce söz konusu temsilcilere konuyu bildirmesi gerekir. Kurulun alacağı kararın söz konusu temsilcilere bildirilmesi nedeniyle yeniden yapılandırmaya ilişkin zımnı yükümlülük oluşmuş olur (KGK, TMS 37: md.77).

Bağlayıcı satış sözleşmelerinde olduğu gibi işletmenin satışa ilişkin herhangi bir taahhüdü olmadıkça bir faaliyetin satışı nedeniyle yükümlülük ortaya çıkmaz (Gökçen ve diğerleri., 2011: 474).

İşletme faaliyetini satmaya karar vermiş fakat bağlayıcı bir satış sözleşmesi yapılmamış ve alıcı belirlenmemiş ise faaliyet satışı için bir zorunluluk ortaya çıkmaz. Ancak işletme yönetimi kararını değiştirerek daha profesyonel karar alabilir. Faaliyetin satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülmekte ise, varlıklar 'Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı' çerçevesinde değer düşüklüğü açısından gözden geçirilmelidir. Herhangi bir satış yeniden yapılandırmanın parçasını oluşturuyor ise, bağlayıcı bir satış

anlaşması içine girilmeden önce yeniden yapılandırmanın diğer parçaları için zımni kabulden doğan bir yükümlülük ortaya çıkabilir (www.cdn.entelectonline.co.za).

Yeniden yapılandırma işlemi için ayrılan karşılık; yeniden yapılandırma neticesinde gerekli olmalı ve işletmenin devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmamalıdır (KGK, TMS 37: md.80). Yeniden yapılandırma için ayrılan karşılıklar eğitim, pazarlama ve yeni sistem ve şebekelere yatırım maliyetlerini içermez (KGK, TMS 37: md.81).

Örneğin, işletme yapmış olduğu bir işten dolayı para kaybediyor. Bunun yeniden düzenlenmesine ilişkin 12.000 TL'lik maliyetle işten çıkarma yapıyor. Ayrıca yeni ekipmanların yeniden eğitimi için 2.000 TL, 3.000 TL'ye yeni ekipman ücreti harcayacak ve işe ara verme ile ticaret zararından dolayı 1.000 TL zarar edecektir. Bu durumda, yeniden yapılandırma karşılığı sadece 12.000 TL ile sınırlı olacaktır. Katlanılmış bulunan eğitim, yeni ekipman ve gelecekteki ticari kayıpların maliyetleri gider olarak yazılacaktır (www.bankir.ru).

Eğitim, pazarlama ve yeni sistemler için yapılan harcamalar, işletmenin gelecekteki işlemleriyle ilgilidir ve raporlama dönemi sonunda yeniden yapılandırmadan kaynaklanan borç değildir. Bu harcamalar, yeniden yapılandırma işleminden bağımsız şekilde ortaya çıkmış olması dolayısıyla, normal harcamalar gibi muhasebeleştirilir (KGK, TMS 37: md.81).

Yeniden yapılandırma tarihine kadar oluşan belirlenebilir gelecekteki faaliyet zararları, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerle ilişkili olmadıkça karşılık tutarının tespitinde dikkate alınmaz (Öğüz, 2007: 105).

İlgili varlığın satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülebilecek dahi olsa, beklenen varlık satışlarından elde edilecek kazançlar yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılığın tespitinde dikkate alınmaz (KGK, TMS 37: md.83).



Örnek: ABC A.Ş. 31 Aralık 20XX tarihinde yapılan yönetim kurulu toplantısında işletmenin uluslararası şubelerini kapatma kararı vermiştir. Kurul, bu toplantıda kapatma işlemi için detaylı resmi bir plan hazırlamış ve plan üzerinde anlaşma sağlanmıştır. Alınan kararlar ilgili olarak, müşteriler, tedarikçiler ve işçilere mektup yoluyla yazılı bildirimler yapılmıştır. Uluslararası şube tarafları, resmi planın özelliklerini tartışmak için çağrılmış ve toplantılar yapılmıştır.

Yönetim kurulunun resmi bir planının olması ve planın onaylanarak ilgili taraflara iletilmesi, planın uygulanacağı konusunda geçerli bir beklenti yaratmıştır. Bundan dolayı raporlama dönemi sonunda karşılık ayrılması gerekmektedir (Mirza ve diğerleri, 2008: 322).

Örnek: İşletmenin yönetim kurulu 31 Aralık 20XX tarihinde işletmenin bir bölümünün kapatılmasına karar vermiştir. Raporlama dönemi sonundan önce söz konusu karardan etkilenebilecek kişilerin hiçbirine bildirimde bulunulmamış ve kararın uygulanması için herhangi bir adım atılmamıştır. İşletme yönetimi kararın uygulanması için resmi bir plan yapmadığı ve bu karar etkilenecek kişilere bildirmediği için yükümlülük doğuran bir olay yoktur. Bu nedenle işletme, herhangi bir karşılık muhasebeleştirmez (IFRS Vakfı, www.ifrs.org).

#### **2.6.6. Karşılıklarla İlgili Finansal Tablolarda Açıklanacak Bilgiler**

Standart, karşılıklar için aşağıdaki hususların dipnotlarda açıklanmasını zorunlu tutar (Mackenzie ve diğerleri, 2013: 207):

- Dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değeri,
- Dönem içinde ayrılan ek karşılıklarda olmak üzere karşılıklar,
- Dönem içinde kullanılan tutarlar ve dönem içinde kapatılan kullanılmayan tutarlar,

- Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan değişimin etkisinden kaynaklanan iskonto tutarında dönem boyunca oluşan artışlar.

Bunlarla ilgili olarak karşılaştırmalı bilgiler verilmesi gerekli değildir.

İşletme aynı zamanda, her karşılık sınıfı için aşağıdakileride açıklamalıdır (Mirza ve diğerleri, 2008: 323):

- Yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama ve ekonomik faydaların tahmini çıkış zamanları,
- Çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar (gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarda dipnotlarda açıklanır),
- Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin varlıkların tutarını belirten beklenen tazminat tutarları.

Çok nadir durumlarda gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle karşılıklar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunun diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir, fakat ihtilafın genel özelliği ve bilginin açıklanmadığı hususu ile bunun gerekçesi belirtilir (KGK, TMS 37: md.92).

## **2.6. Koşullu Borçlar**

### **2.6.1. Koşullu Borçların Tanımı**

Koşullu olaylar, bilanço tarihinde varolan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı bulunun durumları ifade eder. Bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükler için koşullu kelimesi kullanılır (Uluslararası, 2004: 203).

Koşullu borçlar (Tiffin, 2005: 88);

- Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin kontrolünde olmayan bir ya da daha fazla olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilecek olan yükümlülük veya
- Geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak işletmeden kaynak çıkışının kesin olmaması ya da yükümlülük tutarı ölçülemeyen yükümlülüklerdir.

Koşullu borçlar, gelecekte meydana gelebilecek olan olayların yükümlülüklerini üstlenme taahhüdüdür. Başka bir deyişle, koşullu borçlarda henüz bir borç kesinleşmemiştir ve borçlar belirsizdir (Yükçü ve Yaşar, 2013, 5). Bu nedenle koşullu borçlarda risk mümkünken, karşılıklarda muhtemeldir (Örten ve diğerleri, 2015: 534).

Koşullu borçlar uygulamada %50'den az olası olan veya değerleri güvenilir olarak ölçülemeyen borçlardır. Koşullu borçlar bilançoya kaydedilecek kadar gerekli şartları sağlamamaktadır. Ancak bilançoda muhasebeleştirilemese de, finansal tablo ilgilileri ve yatırımcıların karar vermelerinde önem taşıdığı için açıklanmalıdırlar. (Öğüz, 2007: 111).

Koşullu borçlar, devam etmekte olan davalar (aleyhte açılan davalar), işletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler, verilen teminat mektupları ve kefaletler, açtırılan akredetiflerden taahhütler, mal veya hizmet satım taahhütleri, devletten teşvik kapsamında alınan ancak iade edilecek tutarlar ve benzeri olaylar nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Örten ve diğerleri, 2015: 548-549).

## 2.6.2. Koşullu Borçların Tahakkuku

Koşullu borçlar muhasebeleştirilirken üç yol izlenmektedir (Özer, 2012: 47):

- Tahmin edilen koşullu borçlar tahakkuk ettirilir; finansal tablolarda yayınlanır,
- Koşullu borçlar tahakkuk ettirilmez ancak açıklama yapılır,
- Koşullu borçlar ne tahakkuk ettirilir ne de açıklanır.

Koşullu borçlar, finansal tablolarda tahakkuk ettirilmez çünkü; güvenilir tahmin yapılamadığı için yükümlülük kesinleşmemiştir ve işletmeden kaynak çıkışı ihtimali uzaktır. (KGK, TMS 37: md.26, 27).

Bir işletmenin, bir yükümlülük için müştereken ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, yükümlülüğün diğer taraflarca yerine getirilmesi beklenen kısmı koşullu bir borç olarak kabul edilir. Örneğin, ortak girişim borç durumunda, diğer ortak girişim katılımcıları tarafından yerine getirilmesi beklenen yükümlülüğün kısmı, koşullu borç olarak kabul edilir. Güvenilir tahminin yapılamadığı durumlar hariç, yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkma ihtimalinin muhtemel olduğu kısmı için karşılık ayrılır. (www.ifac.org).

Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir şekilde gelişebilir. Bu nedenden dolayı, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarına neden olup olmayacaklarını belirlemek amacıyla sürekli değerlemeye tabi tutulmalıdırlar. Kaynak çıkışının olabileceği ihtimalinin doğmuş olması durumunda karşılık ayrılır (www.denetimkilavuzu.com).

Örneğin, Amazon A.Ş aşağıdaki üç yasa ihlali ile dava edilmektedir (Öğüz, 2007: 113,114);

- 1) Markanın yetkisiz kullanımı için 100 milyon TL,
- 2) Şirket tarafından hiçbir neden gösterilmeden işlerine son verilen 5.000 çalışanın hizmet sona erme tazminatı ödemesi ve emeklilik ikramiyesinin ödenmemesi, kollektif dava 3 Milyon TL istenmektedir.
- 3) Fabrikasının yakınındaki nehre kanunsuz atık boşaltma yüzünden çevreye zarar verme, çevreciler temizleme maliyeti olarak beklenmeyen zararlar iddia etmektedirler.

Avukat bütün yasal davaların yasalarca makul olmadıkları görüşündedir ve üç dava hakkında şu görüşleri vermiştir:

Dava 1: Dava olasılığı çok uzaktır.

Dava 2: Amason A.Ş., işten çıkarılan çalışanlara ödeme yapabilir ancak davacıya yapılacak ödeme en iyi tahminle 2 Milyon TL'dir.

Dava 3: İşletmenin böyle bir zarar için ödeme yapmasını gerektirecek herhangi bir geçerli yasa bulunmamaktadır. Yapıcı yükümlülük için bir dava olabilir ancak zararın miktarı güvenilir olarak tahmin edilemez.

Şirket, avukatların tespitlerine dayanarak aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmelidir:

Dava 1 için: ekonomik yarar çıkışı olasılığı çok uzak olduğu için herhangi bir karşılık veya açıklama gerekmemektedir.

Dava 2 için: Olası olduğu için (olabilirliği olmamasından daha olası) şirket, çıkarılan çalışanlara ödeme yapabileceği için ve en iyi tahmin 2 Milyon TL olduğu için, 2 Milyon TL'lik karşılık ayırmak zorunda kalacaktır.

Dava 3 için: Herhangi bir yasal yükümlülük yok ancak yapıcı bir yükümlülük var. Ancak yükümlülüğün güvenilir bir biçimde yapılması mümkün değil. Böylece bu durum karşılık olarak tanınmayacağı için koşullu borç olarak açıklamayı gerektirir.

### **2.6.3. Koşullu Borçların Finansal Tablolarda Gösterilmesi**

Koşullu borçlar, borçların güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda muhasebeleştirme yapılmadığı için ortaya çıkar. Koşullu borçlar finansal tablo dipnotlarında açıklanır (IFRS Vakfı, www.ifrs.org). Kaynak çıkışı ihtimalinin çok düşük olduğu durumlarda dipnotlarda da gösterilmezler (Yükçü ve Yaşar, 2013: 5).

İşletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, raporlama dönemi sonu itibarıyla ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur (KGG, TMS 37: md.86):

- Mali etkisi hakkında bir tahmin yapılmalı,
- Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar yapılmalı,
- Tazminat olasılığını belirtmelidir.

Çok nadir durumlarda gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle koşullu borçlar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunda ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir fakat anlaşmazlığın genel özelliği ve bilginin neden açıklanmadığıyla ilgili gerekçesi belirtilir (Öğüz, 2007: 116).

Karşılıklar ve koşullu borçlar benzer olaylardan kaynaklandığı durumlarda, söz konusu karşılık ve koşullu borç ile ilgili açıklamalar aradaki bağlantıyı gösterecek şekilde yapılır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 476).

Örneğin, Ege bölgesinde faaliyet gösteren şirketlerin operasyonlarının yasalara uygunluğu konusunda yaptığı ön araştırmalar sonucunda kurul, A işletmesine karşı yeni bir soruşturma başlatmıştır. A işletmesi, Kurul'un 09.05.20XX tarihindeki resmi talebi doğrultusunda yazılı cevabını 10.06.20XX tarihinde sunmuştur. İşletme yönetimi Kurul'un iddiasına itiraz etmekte ve cevaplarını bir savunma olarak görmemektedir. Finansal tabloların hazırlandığı tarih itibariyle kurul araştırması henüz kesinleşmediği için finansal tablolarda herhangi bir tahakkuk yapılmamıştır. Bu durumda, standarda göre koşullu borç oluşmuştur. Karşılık tahakkuk ettirilmeyecek ve sadece yukarıdaki dipnot bilgisi verilecektir (Öğüz, 2007: 116).

## **2.7. Koşullu Varlıklar**

### **2.7.1. Koşullu Varlıkların Tanımı**

Koşullu varlıklar, geçmişte olan olaylardan kaynaklanan ve tamamen işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki bir veya birden fazla olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olan varlıklardır ([www.busiad.org.tr](http://www.busiad.org.tr)). Koşullu varlıklar, mevcudiyetleri gelecekteki olaylarla teyit edilecek olan olası varlıklardır (Özer, 2012: 53).

Koşullu varlıklar, beklenmeyen ve işletmenin kontrolü dışında olan olaylardan kaynaklanan işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması olasılığını doğuran varlıklardan oluşur. Koşullu varlıklara örnek olarak şunlar verilebilir: Alınan iş garantileri, alınan teminatlar, sonucu belli olmayan hak talepleri (lehte açılan davalar), müracaat edilmiş olsun veya olmasın alınacak olan devlet yardımları, alınmış patent, kota hakkı, kullanım hakkı gibi gayri maddi haklardan henüz kullanılmayan kısımlar (maddi olmayan varlıklarda

açıklanmamışsa), ihtirazi kayıtla devlete ödenen paralardan geri alınma olasılığı yüksek olanlar (Örten ve diğerleri, 2015: 549).

### **2.7.2. Koşullu Varlıkların Tahakkuku**

Koşullu varlıkların tahakkuk ettirilmesi, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak gelirin elde edilmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılmalı yani, tahakkuku yapılmalıdır (KGG, TMS 37: md.33).

Örneğin, Singapur merkezli nakliye şirketi Avustralya'ya yaptığı bir yolculukta 5 milyon dolar değerindeki kargo yüklü geminin hepsini kaybetmiştir. Ancak şirket, sigorta poliçesi ile sigortalattırılmıştır. Bilirkişi raporuna göre miktar, sigorta poliçesindeki indirilebilir kısım (yani talebin %10'u) düşülerek ödenebilir. Yılsonundan önce nakliye şirketi sigorta şirketinden taleplerinin %90'ı için bir çek postalanacağını bildiren mektup almıştır.

Nakliye şirketini deniz aşırı ülkere kargo teslimi ile görevlendiren uluslararası yük taşıma şirketi, nakliye şirketine 5 milyon dolarlık kargo değeri ve 2 milyon dolarlık gecikmeden kaynaklanan zarar için dava açmıştır. Nakliye şirketi avukatına göre, şirketin 5 milyon doları ödemek zorunda olacağı muhtemeldir ama uluslararası yük taşımacılığı şirketince talep edilen 2 milyon doların ödenmesi ihtimali düşüktür. Çünkü bu kayıp yük sözleşmeden çıkarılmıştır

Nakliye şirketinin 4,5 milyon (5- (5 milyon x %10)) dolarlık koşullu varlık tanınması gerekir. Ayrıca uluslararası yük taşıma şirketinin talebi için 5 milyon dolarlık karşılık ayrılmalıdır. 2 milyon doların ise ödenme ihtimali düşük olduğundan karşılık ayırmaya ya da açıklama yapmaya gerek yoktur. (Mirza ve diğerleri, 2008: 325, 326).



### 2.7.3. Koşullu Varlıkların Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişlerinin olası olması durumunda finansal tablo dipnotlarında açıklanır (KGGK, TMS 37: md.34). Gelirin gerçekleşmesi kesinleştğinde ilgili varlık koşullu varlık olmadığından kayıtlara alınarak tahakkuk ettirilir (Akgül ve Akay: 2004, 184).

Koşullu varlıklara ilişkin yapılacak olan açıklamalarda, yanıltıcı bilgi vermekten kaçınılmalıdır. Açıklanması gerekli olan bilgilerin makul bir çabayla elde edilememesi ve bundan dolayı açıklama yapılamıyor olması durumunda, konuyla alakalı olarak dipnotlarda açıklama yapılır (Gerşil ve Sönmez, 2007: 139).

Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını sağlamak için sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulmalıdır (www.ifac.org).

Yukarıda yapılan açıklamalar Tablo 2'de özet olarak açıklanmıştır. Buna göre; geçmişten kaynaklı olan ve işletmenin elinde olmayan nedenlerden dolayı herhangi bir kaynak girişinin kesin olması durumunda varlık muhasebeleştirilecek, bir başka deyişle; varlık kesin olarak işletmenin aktifine gireceğinden, gelir olarak tahakkuk ettirilebilecektir. Ekonomik faydaların işletmeye girişi kesin olmamakla beraber girmesi muhtemel ise tahakkuk kaydı yapılmayacak ve sadece finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılacaktır. Ekonomik faydaların işletmeye girişleri mümkün gözüküyorsa herhangi bir varlık tahakkuku yapılmamakla birlikte, finansal tablo dipnotlarında da açıklama yapmak gerekli olmayacaktır.

**Tablo 2.** Koşullu Varlık Tahakkuku ve Açıklanması

Geçmişteki olaylardan kaynaklanan mevcudiyeti belirsiz ve tamamen işletmenin kontrolünde olmayan bir veya birkaç olayın meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olan olası bir varlık olduğunda ve....		
...kaynakların girişi neredeyse kesindir.	...ekonomik faydaların girişi muhtemeldir ancak kesin değildir.	...kaynakların girişi olası değildir.
Koşullu değildir. Varlık muhasebeleştirilir.	Herhangi bir varlık tahakkuku yapılmaz.  Finansal tablo dipnot ve eklerinde açıklama gereklidir.	Herhangi bir varlık tahakkuku yapılmaz.  Finansal tablo dipnot ve eklerinde açıklama gerekli değildir.

**Kaynak:** IFRS Vakfı, www.ifrs.org

Örneğin, cari yılda mahkeme çökuluslu bir şirketin, B A.Ş.'ye ait patent ve marka hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. Mahkeme çok uluslu şirkete iddia edilen ihlal sebebiyle 100.000 \$ cezaya hükmetmiştir. Mahkeme kararı uyarınca, çökuluslu şirket yasal faiz ve mahkeme masraflarını ödemekle yükümlüdür. Çökuluslu şirket temyiz mahkemesine başvurmuş ve ceza tutarının indirilmesi veya cezanın iptali mümkün olabilecektir. Bu sebeple 31.12.2011'de B A.Ş. mahkemenin hükmettiği tutarı finansal tablolarına almamıştır. Çünkü temyiz mahkemesinin kararı kesinleşmemiştir. Standarda göre koşullu varlık oluşmuştur. Bu aşamada şirket koşullu varlığı dipnotlarda açıklayacak ve finansal tablosuna yansıtmayacaktır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 480).

### III. BÖLÜM

#### TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARINDA KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLARIN İNCELENMESİ

Türkiye'de ticari iş ve işlemleri düzenleyen Türk Ticaret Kanunu, 6102 sayılı kanun numarasıyla 14 Şubat 2011 tarihinde yasalaşarak 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Bilen ve diğerleri, 2014: 15,16).

Vergi kanunlarından olan ve vergi, vergilendirme ile ilgili usul ve esasları belirleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 1 Ocak 1961 tarihinde; gelir elde eden mükelleflerin vergilendirilmesi ile ilgili hususları belirleyen 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1 Ocak 1961 tarihinde; kurum kazancı üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi ile ilgili hususları belirleyen 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (KVK, GVK, VUK, [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)).

Ayrı bir kanun mahiyetinde olmayan, 216 sayılı VUK'ya dayanılarak oluşturulan ve 1 Ocak 1994 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; muhasebe kavram ve politikaları ile mali tabloların düzenlenme ve oluşturulmasını; tek düzen hesap planı ve işleyişini konu edinen düzenlemedir (MSUGT, [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)).

#### **3.1. Türk Ticaret Kanunu (TTK) Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi**

##### **3.1.1. Türk Ticaret Kanunu, Konusu ve Kapsamı**

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk ticaret kanunu 1926 tarihinde kabul edilen 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'dur. 865 Sayılı kanun 1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı TTK ile 6762 sayılı Kanun ise 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile yürürlükten kaldırılmıştır (Karahan ve Çeker, 2013: 5).

6762 Sayılı TTK dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler sonucunda ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Ülkemizin AB adaylığı, dünya ticaretinde önemli roller oynayan birliklere katılımı (örneğin Dünya Ticaret Örgütü) dolayısıyla, uluslararası yasalarla uyumlu ticaret kanununa gerek duyulmuştur (Telimen, 2012: 10,11). Aynı zamanda, internetin ve internet ile ticaretin günlük hayatta önemli yer tutması, değişen iletişim teknolojisi, elektronik ortamda bilgi ve belgelerin saklanması, elektronik imza kullanımıyla belgelerin imzalanması, finans ve sermaye piyasalarının gün geçtikçe bütünleşmesi ve yabancı sermaye hareketliliğinin artması, uluslararası finansal raporlama, denetim ve şeffaflaşmanın oldukça önem kazandığı ortamda, yeni ticaret kanununun çıkarılmasıyla teknoloji ve uluslararası piyasalar ile uyumu sağlanmaya çalışılmıştır (www2.tbmm.gov.tr).

TTK, 6 ana kitaptan oluşmaktadır (Kaya ve Hızır, 2012: 16);

	Madde
- Başlangıç .....	1-10
- Birinci Kitap: Ticari İşletme .....	11-123
- İkinci Kitap: Ticaret Şirketleri .....	124-645
- Üçüncü Kitap: Kıymetli Evrak .....	646-849
- Dördüncü Kitap: Taşıma İşleri .....	850-930
- Beşinci Kitap: Deniz Ticareti .....	931-1400
- Altıncı Kitap: Sigorta Hukuku .....	1401-1520
- Son Hükümler .....	1521-1535

TTK'da ilk kitap Ticari İşletme ile ilgilidir. Bu kitapta, tacir, ticaret sicili, ticaret ünvanı ve işletme adı, haksız rekabet, ticari defterler, cari hesap ve acentelik konuları;

İkinci kitap Ticaret Şirketleri ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, kollektif şirket, komandit şirket, anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket konuları;

Üçüncü kitap Kıymetli Evrak ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, nama yazılı senetler, hamile yazılı senetler, kambiyo senetleri, kambiyo senetlerine benzer senetler ve diğer emre yazılı senetler, makbuz senedi ve varant konuları;

Dördüncü kitap Taşıma İşleri ile ilgilidir. Bu kitapta genel hükümler, eşya taşıma, taşınma eşyası taşınması, değişik tür araçlar ile taşıma, yolcu taşıma ve taşıma işleri komisyoncusu konuları;

Beşinci kitap Deniz Ticareti ile ilgilidir. Bu kitapta gemi, donatan ve donatma iştiraki, kaptan, deniz ticareti sözleşmeleri, deniz kazaları, gemi alacakları, sorumluluğun sınırlanması ve petrol kirliliğinin zararının tazmini ve cebri icraya ilişkin özel hükümler konuları;

Altıncı ve son kitap ise Sigorta Hukuku ile ilgilidir. Bu kitapta da genel hükümler ve sigorta türlerine ilişkin özel hükümler konuları ele alınmaktadır (Adalet Yayınevi, 2011).

Ticari işletme hukuku kitabında, ticaret sicili ve ticari defterlere ilişkin değişiklikler yapılmış ve ticari unvanın korunmasına dikkat edilmiştir (Kurt, 2013: 79). Ticaret şirketleri kitabında, şirketlerin kuruluş şartları, birleşme ve bölünmeleri, şirketlerin yönetimleri, ortaklıklarda pay sahipliği, denetim ve raporlama yönleri yeniden düzenlenmiştir (Güçlü, 2011: 32,33). Kıymetli evrak kitabında, dil sadeleştirilmiş ve kambiyo senetleri ile ilgili faiz ve sürelerle ilgili değişiklikler yapılmıştır (www.taa.gov.tr). Taşıma işleri kitabında, taşıma bakımından uluslararası kuralları egemen kılınmış, çeşitli taşıma türleri için özel hükümler getirilmiş ve taşıma işleri yüklenicisine ilişkin kısım yenileştirilmiştir (Kurt, 2013: 80). Deniz ticareti kitabında, uluslararası anlaşmalara ve metinlere uyumun sağlanması, hükümlerin sistematik hale getirilmesi, bazı hükümlerin çıkarılarak yeni hükümlerin eklenmesi sağlanmıştır (Light, 2006: 124,125). Sigorta hukuku kitabında ise, sigorta sözleşmesine ilişkin normlar, sigorta endüstrisinin güçlendirilmesi ele alınmış,

kara ve deniz rizikolarına karşı sigorta ayırımından doğan ayrılıklar ortadan kaldırılmıştır (Kurt, 2013: 80).

### **3.1.2. Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**

6102 sayılı TTK, ticaret hayatı için çağdaş ve reformcu yaklaşımla hazırlanmıştır. Aynı zamanda şeffaflığa ve toplumun bilgilendirilmesine önem vererek uluslararası piyasalara uygun ticareti ön plana almıştır (Pwc Türkiye, 2011). TTK, muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları ve aynı zamanda muhasebeyle iç içe olan denetim ve denetim standartları alanında yasal düzenlemeler getirmiştir (Şanlı, 2011:3).

TTK'nın madde gerekçelerinde, muhasebenin temel ilkelerinden olan şeffaflık ve tutarlılık ilkelerine atıf yapıldığı görülmektedir. Kanunun tümünde, UFRS ve muhasebe ilkelerinin dikkate alınması daha şeffaf şirket yapılarını yaratacak, daha gerçekçi veriler verecek ve küresel piyasalara entegre olma hususunda kolaylık sağlayacaktır (Ernst & Young: 8).

TTK ile vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için uygulanan muhasebe anlayışının yerine muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve diğer ilgili kişilere mali durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı ön plandadır (Ulusan ve diğerleri, 2012: 13).

TTK, ticari defterlerin tutulmasını tacirlere bir yükümlülük olarak yüklemektedir. Kanun incelendiğinde bu yükümlülüğün konulma sebebinin, işletme ile ilgili işlemlerde iktisadi ve mali durumun, borç ve alacak ilişkilerinin ve her hesap dönemi için elde edilen neticelerin ortaya konulması olduğu anlaşılmaktadır (Taşdelen, 2012: 259). TTK'nun 64.maddesinin 1.fikrasında 'her tacir, ticari defterleri tutmak..' hükmü gereğince defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımı kaldırılmış ve yine aynı maddenin 5.fikrasında yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini, tüm tacirler için tutulacak defterler olarak sıralamıştır (TTK, m.64). Sayılan defterlerin dışında tutulacak

olan defterler KGK tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Anlaşılacağı üzere, kanunda tutulacak defterler arasında işletme defteri yer almamaktadır. KGK'nın belirli koşullar altında tutulmasını sağlaması koşuluyla işletme defterini tutulabilir (Uluslan ve diğerleri, 2012: 14). Kanunun 64.maddesinin 4.fikrasına göre işletmenin muhasebesi ile ilgili olmasa dahi, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri ticari defterler olarak sayılmış ve tutulmaları zorunlu olmuştur.

Kanuna göre tacir, işletmesiyle ilgili her türlü belgeyi, görsel, yazılı veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür (TTK md.64). Defterler kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından onaylanır, şirket kuruluşunda ticaret sicil müdürlüklerince de onay yapılabilir. Kapanış onayları izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının (haziran ayı sonu) sonuna kadar yapılır. Açılış onayının noter tarafından yapılması durumunda, noter ticaret sicil tasdiknamesini aramak zorundadır. (İnanç, 2011: 229).

Defterler ve gerekli kayıtlar türkçe tutular. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve sembollerin kullanıldığı durumlarda bunların anlamları açıkça belirtilmelidir. Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, biçim ve yöntemleri TMS'ye aykırı olmadıkça olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığı ile tutulabilir (Bilen ve diğerleri, 2014: 28).

Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerini teker teker belirten bir envanter çıkarmak zorundadır (TTK md.66). Tacir, işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her faaliyet dönemi sonunda envanter düzenler. Envanter işletmenin aktif ve pasifini gösteren ayrıntılı bir fotoğraftır (İnanç, 2011: 231).

TTK'nın amaçlarından biri de, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların evrensel niteliklere uygun muhasebe standartlarına uyumlu olmasını

sağlamaktır. Bu amaçtan dolayı TTK, işletmeleri, TMS/TFRS hükümlerini muhasebe ve finansal raporlama konularında uygulamak ile mükellef kılmıştır. Tacir, açılış ve kapanış bilançosuyla gelir tablosunu hazırlamak zorundadır. Aynı zamanda finansal tablolar türkçe ve türk lirası ile düzenlenir ve tacir tarafından tarih atılarak imzalanır (TTK, md.64, 68, 69, 70, 71).

Aksine hükümler ve TMS hükümleri saklı kalmak koşuluyla, finansal tabloların varlık ve borçlarının doğru şekilde ve tamlık ilkesine uygun olarak gösterilmesi zorunludur. Aynı zamanda aktifler pasiflerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez (Bilen ve diğerleri, 2014: 17,18). TTK'nın 73.maddesine göre aktif ve pasifler ayrı olarak ve ayrıntıya inilerek kayıtlanır. TMS'de aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşunda yapılan harcamalar bilançoya aktif kalem olarak konulamaz (TTK, md.74).

TTK'nın 78.maddesine göre, varlıklar ve borçlarla ilgili olarak TMS'de öngörülen ilkeler de dikkate alınarak;

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosuyla, yeni dönemin açılış bilançosundaki değerler aynı olmalıdır.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalı; bilanço öncesi ve sonrası olası tüm risk ve zararlar dikkate alınmalıdır.
- Faaliyet yılı gelir ve giderleri, tahakkuk esasına göre yılsonu finansal tablolarına alınmalıdır.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanan yöntemler korunmalıdır.

Duran ve dönen varlıklar, TMS uyarınca standartlarda öngörülen ölçülere göre değerlendirilir (TTK, md.79).



### 3.1.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi

2. bölümde ayrıntılı şekilde anlatıldığı üzere karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olamayan yükümlülüklerdir. Karşılıklar ileride gerçekleşebilecek olan ödemeye ilişkindir ancak harcamanın zamanının ve miktarının kesin olmaması sebebiyle, ticari borç ve tahakkuklar gibi yükümlülüklerden ayırt edilebilmektedir. (Tuncer, 2013: 39).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, gerçek ve tüzel kişiliğe haiz tüm tacirlerin, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlemeleri hususunda KGK tarafından yayımlanan, TMS'ye ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilke ve yorumlarına uymak zorunda olduklarını hüküm altına almıştır (Kenger, 2012: 6).

TTK madde 75'e göre karşılıklar; şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan ve bilançonun önemli kalemlerinden olan yedek akçelerdir (TTK. Md.75).

TTK'nın atıf yaptığı Türkiye Muhasebe Standartlarında karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılabilecektir:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimallerinin olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin ediliyor olması gerekmektedir.

Yukarıda sayılan koşulların var olmadığı durumlarda herhangi bir karşılık finansal tablolara alınmaz (Akça, 2010: 36).

Karşılıklar, türkiye muhasebe standartlarına göre ayrılırlar (TTK. Md.75). TTK'nın bu hükmü uyarınca karşılıkların ayrılmasında, Türkiye Muhasebe Standartlarında ayrıntılı olarak ele alınmış bulunan karşılıkların ayrılması gerektiği hüküm altına alınmıştır (Akça ve Gönen, 2015: 98).

### **3.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi**

#### **3.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)**

Dünyada bulunan kaynakların gün geçtikçe azalma eğilimi göstermesi ve nüfusun günden güne artması ekonomi ve ticareti önemli hale getirmiştir. Aynı zamanda insanların toplu halde yaşamaları sonucu olarak vergi verme yükümlülüklerinin bulunması ve bu yükümlülüğün işletmeler içinde geçerli olması, işletmelerin ekonomik ve mali durumlarını kontrol etmelerini zorunlu kılmıştır. Bu kontrol ise muhasebe ile sağlanmaktadır. Mükellefler muhasebe ile muhasebe kayıtlarını tutarak durumlarını kontrol ederlerken, aynı zamanda vergi yükümlülüklerini yerine getirirler (Gök, 2007: 22).

İşletme sahip ve ortakları, işletmelerinin faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak isterler. İşletme sahip ve ortakları dışında, işletme ile ilgili olan diğer bilgi kullanıcılarının da (diğer ticari işletmeler, toplum, kredi, finans kuruluşları, devlet vb) güvenilir bilgi sahibi olmak istemeleri olağandır (Kumkale, 2014: 57). Bu nedenle; muhasebe bilgilerinin karar alma aşamasında olan ilgililere doğru olarak ulaştırılabilmesi, işletmenin ve farklı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırılabilmesi, muhasebe çıktısı olan mali tabloların tüm kesimler için aynı anlamı ifade edebilmesi, muhasebe terim ve bilgi birliğinin oluşturulması için Tükdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş ve 1 No'lu 'Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ile uygulamaya konulmuştur (Erol ve Atmaca, 2003-2004: 119).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliği (MSUGT) ile uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS), farklı muhasebe yöntemleri ve

tekniklerinin uygulamasına son vermiş, mali tabloların tüm benzer işletmelerce aynı kural ve ölçülere göre tutulması zorunluluğunu getirmiştir (Koç, 1972: 972).

26 Aralık 1992 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren TMS'nin amacı, 'bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır.' (1 Seri Nolu MSUGT).

Tebliğde belirtilen amaçta anlaşılacağı üzere, yapılan düzenleme ile tüm Türkiye'de, muhasebe uygulamalarında tekdüzenin sağlanması hedeflenmiş ve tüm kesimler için işletme dilinin aynı olması amaçlanmıştır (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 4).

Tekdüzen muhasebe sisteminin işletmelere, sektöre, ekonomiye ve çalışanlara yönelik yarar ve sakıncaları mevcuttur (Erol ve Atmaca, 2003-2004: 122). Tekdüzen muhasebe sisteminin yararları (Koç, 1972: 979-980):

- İşletmelerin sektör ortalamaları ile karşılaştırma yapma imkânını sağlayarak sektördeki yerini tespiti imkân sağlar.
- Yatırım ve kredi konularında daha sağlıklı analiz yapılır.
- Devlet, TMS 'nin mevcut olduğu durumlarda işletmeleri daha iyi inceleyerek vergi, fiyat ve tarife belirleme konularında daha sağlıklı kararlar alır.
- Ekonomik planlama için kalkınma planlarının hazırlanmasında, planların kontrol ve değerlendirmelerinde doğru bilgiler sağlar.

- İstatistiki işlemlerle uğraşan dernek, birlik ve mesleki kuruluşların veri toplama, veri hesaplama ve rapor hazırlamaları kolaylaşır.
- TMS uygulandığı ülkelerde, muhasebe sistemlerinin gelişmesine katkıda bulunur.
- Küçük yatırımcıların çıkarlarının korunmasına ve işletmelerin hesap verebilirlik görevlerini yerine getirmelerine yardımcı olur.
- Hesapların çalışmasında ve hataların tespitinde vakit kaybedilmez.

Tekdüzen muhasebe sisteminin zayıf ve sakıncalı noktaları (Erol ve Atmaca, 2003-2004: 122):

- İşletmelerin, kendi amaç ve ihtiyaçlarına uygun muhasebe sistemini seçmeleri ve uygulamaları engellenir.
- Sistemin kurulma ve çalıştırma boyutunun zor ve pahalı olabilmesi küçük boyutlu işletmeler için olumsuz etki yaratabilir.
- TMS'nin uygulandığı ülkelerde, muhasebe mesleği ve standartları gereğince gelişemez ve uygulayıcıları tembelliğe sevk etmiş olur (Koç, 1972: 980).

### **3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**

Ülkemizde muhasebe uygulamaları muhasebe usul ve esaslarını düzenleyip yönlendirecek muhasebe kuralları oluşturulmadan uygulanmıştır. Aynı zamanda büyük çaplı firmaların dışında, küçük ve orta ölçekli işletmelerde, her işletmenin ve her muhasebecinin kendine göre muhasebe sistemi uygulaması dolayısıyla karmaşıklık söz konusuydu. Bu nedenle

firmalar arasında muhasebe ve hesap birliği mevcut değildi. Her muhasebecinin kendi belirlediği hesap ad ve kodlarıyla oluşturduğu hesap sistemi ile kayıtlar tutulmaktaydı.

Muhasebe uygulamalarında çok çeşitli hesap isimleri kullanılmakta ve karmaşaya sebep olmaktaydı. Kuralsızlık ve belgesizlikten kaynaklanan sorunlar nedeniyle yapılan muhasebe uygulamaları gerçeği yansıtmıyordu (Gök, 2007: 35,38).

Açıklanan muhasebe uygulamaları nedeniyle, işletmelerde kurulan muhasebe sistem ve düzeninden beklenen verimin alınabilmesi için muhasebe hesaplarının sistematik olarak gruplandırılmasına ihtiyaç vardır. Benzer özelliklere sahip olan işletmelerin aynı finansal olaylara ilişkin olarak kullanacakları hesapları aynı olmalıdır. Bu amaçla hazırlanacak olan hesap planı, işletme ve işletmelerin muhasebe sistemlerinin temeli olacaktır. Bütün işletmeler, tekdüzeliğin sağlanması ve karmaşıklığa neden olunmaması açısından muhasebe sistemlerini Maliye Bakanlığı tarafından 1 seri nolu tebliğ ile yayınlanan hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadırlar (Cebeci, 2014: 41).

Tebliğ ile;

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- Mali Tablolar İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi,

konularında düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler Tebliğin ekini oluşturmuştur. Tebliğde yer alan düzenlemelerin bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler tarafından uygulanma zorunluluğu bulunmaktadır. Farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda olan işletmeler, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması ve mali tablo ilkelerine uymak zorundadır. Aynı zamanda işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmelerde sadece muhasebenin temel kavramlarına uymakla yükümlüdürler (1 Seri Nolu MSUGT).

İşletmeler, MSUGT ile belirlenen muhasebenin temel kavramları olan; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçme, maliyet esas, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik, özün önceliği kavramlarına göre: açıklanan muhasebe politikalarına göre: temel mali tabloları ve bunların düzenlenmesinde uygulanacak kuralları belirten mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması kurallarına göre ve tekdüzen hesap planı uygulama ve açıklamalarına göre muhasebe uygulamalarını gerçekleştirecektir (Akyol ve Küçük, 2001: 39-66).

Tebliğ kapsamında bulunan işletmelerin muhasebe kayıtlarını tebliğde yer alan tekdüzen hesap planına uygun olarak tutmak ve mali tablolarını da tek tip olarak hazırlamak zorundadırlar. Tebliğ hükümlerinin uygulanmaya başlanması ile işletmelerde değişik hesap isimlerine ve farklı kayıt uygulamalarına son verilerek tekdüzen esasına geçilmiştir. Bir başka deyişle, farklı uygulamalara son verilerek işletmeler arası karşılaştırmalara olanak sağlayacak bir standartlaşmaya gidilmiştir (Yar, 2009: 12).

MSUGT ile finansal tablolar temel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olmak üzere iki grupta düzenlenmiştir. Bu sınıflandırmayı aşağıdaki gibi gösterebiliriz (Cebeci, 2014: 42):

- Temel Finansal Tablolar: Bilanço ve Gelir Tablosu,

- Ek Finansal Tablolar: Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.

Yine tebliğde belirtilen tekdüzen hesap çerçevesi ülkelerin muhasebe sisteminin ve genel hesap planlarının temelini oluşturur (Gök, 2007, 29). Tekdüzen hesap çerçevesi, kurum ve işletmelerin hesaplarını belirli bir sistem içerisinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönerge'dir. Tekdüzen hesap çerçevesinde hesap sınıfları aşağıdaki gibidir (Erol ve Atmaca, 2003-2004: 121):

**Tablo 3.** Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Sınıfları ve Hesap Planı Yapısı

1-5 BİLANÇO HESAPLARI	
1 - Dönen Varlıklar	3 - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2 - Duran Varlıklar	4 - Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
	5 - Özkaynaklar

6 - Gelir Tablosu Hesapları
7 - Maliyet Hesapları
8 - Serbest Hesaplar
9 - Nazım Hesaplar

**Kaynak:** Bayraktar, 2008: 17.

Hesap çerçevesinde ve hesap planında 1 ve 2 nolu hesap grupları bilançonun aktifini, 3, 4 ve 5 nolu hesap grupları pasifini oluşturan hesaplardır. 6 nolu hesaplar gelir tablosu hesaplarıyken 7 nolu hesaplar 7/A ve 7/B seçeneği olmak üzere maliyet hesaplarıdır. 8 nolu hesaplar boş bırakılırken, 9 nolu hesaplar ise sadece bilgi verme görevi üstlenen ve kesinlikle açılış ve kapanış bilançolarında gösterilmeyen ve yer almayan hesaplardır (Bayraktar, 2008: 17).

Bilançonun aktifini oluşturan hesapların; bir başka deyişle aktif karakterli hesapların ilk kayıtları hesabın borcuna yapılır. Hesabın borcuna yazılan tutarlar hesabın toplamını artırırken, alacağına yazılan tutarlar hesabın

toplamını azaltır. Hesaplar kesinlikle alacak kalanı vermez, borç kalanı veya sıfır bakiye verirler.

Bilançonun pasifini oluşturan hesapların; bir başka deyişle pasif karakterli hesapların ilk kayıtları ise hesabın alacağına yapılır. Hesabın alacağına yazılan tutarlar hesabın toplamını arttırırken, borcuna yazılan tutarlar hesabın toplamını azaltır. Hesaplar kesinlikle borç kalanı vermez, borç kalanı veya sıfır bakiye verirler.

Gelir tablosu hesapları bir hesap döneminde ortaya çıkan gelir ve giderlerin kaydedildiği hesaplardır. Gelir tablosu hesapları da kendi aralarında gelir ve gider hesapları olmak üzere iki gruba ayrılırlar. Eksi karakterle gelir tablosunda yer alan gider hesaplarına tüm kayıtlar borcuna yapılır. Düzeltme ve kapatma kayıtları haricinde hesapların alacağına kesinlikle kayıt yapılmaz. Gelir hesaplarına ise kayıtlar, hesabın alacağına yapılır. Yine düzeltme ve kapatma kayıtları haricinde kesinlikle hesabın borcuna kayıt yapılmaz.

Maliyet hesapları, bir hesap döneminde ortaya çıkan; üretimle, satış ve dağıtımla, yönetimle ilgili giderlerin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplara ilk kayıtlar ve dönem içinde kayıtlar borcuna yapılır. Dönem içinde bu hesaplarda toplanan giderler, yansıtma hesap/hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına yansıtılarak kapatılırlar (Tanış, 2014: 39-42).

Nazım hesaplar, bilançoda yer alan ancak sadece bilgi verme amacıyla kayıt yapılan hesaplardır. Bu hesaplarda bir nazım hesap borçlanırken diğer nazım hesap alacaklandırılır. Kesinlikle varlık, kaynak, gelir ve gider hesapları ile karşılaştırma yapılmaz (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 691-692).



**Tablo 4.** Hesapların İşleyişi

		Bilanço Hesapları		Gelir Tablosu / Maliyet Hesapları	
		Aktif Hesaplar	Pasif Hesaplar	Maliyet/Gider Hesapları	Gelir/Kâr Hesapları
		1-2	3-4-5	6 <sup>(*)</sup> - 7	6
Ana Hesap İşleyişi	Artışlar	Borç (B)	Alacak (A)	Borç (B)	Alacak (A)
	Azalışlar	Alacak (A)	Borç (B)	Alacak (A)	Borç (B)
Düzenleyici Hesapların(-) İşleyişi	Artışlar	Alacak (A)	Borç (B)		
	Azalışlar	Borç (B)	Alacak (A)		
Ana Hesapların Kalan Vereceği Taraf		Borç (B)	Alacak (A)	Borç (B)	Alacak (A)
Düzenleyici Hesapların Kalan Vereceği Taraf		Alacak (A)	Borç (B)		

Kaynak: Akar, 2010, 27.

Sonuç olarak, muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen ilkeler ve açıklamalar ile tekdüzen hesap çerçevesi ve tekdüzen hesap planının muhasebe uygulamasında birlik meydana getirdiği ve kavram kargaşasını önlediği söylenebilir (Avder, www.muhasetr.com).

### 3.2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi

Karşılıklar, MSUGT'nde belirtilen muhasebenin temel kavramlarından biri olan ve birinci bölümde ayrıntılı olarak açıklanan ihtiyatlılık kavramı gereğince ayrılmaktadır (Akça ve Gönen, 2015: 97). Bu kavram uyarınca işletmeler karşılık ayırabilecekler ancak dönem karını düşürmek için gereğinden fazla karşılık ayıramayacaklardır (Elikara, 2002: 21). Aynı zamanda muhtemel gelir ve karları için ise, gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar (Akyol ve Küçük, 2001: 51).

Karşılık sadece ihtiyatlılık kavramı gereği değil; dönemsellik, tam açıklama ve sosyal sorumluluk kavramlarının da gereğidir. Sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramı gereği finansal tabloların üçüncü kişiler açısından fazlaca öneminin olmasıdır. Karşılıklar, içinde bulunulan dönemi ve gelecek

dönemleri de etkilediği için, başka bir deyişle hem bu dönem hem de gelecek dönemlerde ortaya çıkması beklenebilir gider olduğu için dönemsellik kavramını da ilgilendirmektedir (Özer, 2012: 8).

Karşılıklar, Türk muhasebe literatüründe tek bir anlamda kullanılmamakta, muhasebe literatürüne yerleşmiş şekli ile, birbirlerinden farklı olan şu kavramları da kapsamaktadır (Cemalciler, 2001: 2):

- Değerleme Karşılıkları
- Gider Karşılıkları
- Yedek Niteliğindeki Karşılıklar

*Değerleme karşılıkları*; aktiflerin değerlenmesinde, muhasebenin bazı temel kavramları gereği ortaya çıkacak olan değer azalmaları veya zararlarını kayda almak için kullanılır ve kayda alırken farklı yöntemler kullanılabilir. Uygulanan kayıt yönteminde, bazı teknik zorunluluklar ve yaklaşımlar gereği ilgili aktiften direkt olarak indirim yapılamadığı için, değer azalmaları, sadece bu azalma tutarını gösteren bir hesaba alacak yazılması ile ilgili aktifin net durumunu gösterir. Bir başka deyişle, teknik zorunluluklar gereği ilgili aktiften direkt olarak indirilemeyen azalma ve zararlar, indirim fonksiyonu yüklenmiş olan hesap ile birlikte ilgili aktiften indirilmiş olur (Özkan ve Kocamış, 2011: 193).

Tekdüzen Hesap Planı'nında (TDHP) aktif kıymetlerde değer azalışı meydana getiren karşılık hesaplarından bazıları şunlardır (Özer, 2012: 9):

- 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)
- 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

- 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

*Gider Karşılıkları*; Ülkemizde, tutarları kesin olmadığı için tahmini gerektiren borçları ifade içinde karşılık terimi kullanılmaktadır. (Özkan ve Kocamış, 2011, 192). İşletmelerin dönem sonlarında o döneme ait oldukları kesin olarak bilinen ancak tutarları ise kesin olarak bilinmeyen giderleri ve zararları olabilir. Ödemeleri ilerleyen dönemlerde olsa dahi, varlıkları kesin olan bu gider ve zararlar, ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramı gereği dönemin gelirin karşı yüklenilmelidir (Cemalciler, 2001:4). Bu duruma; işletmeler, sattıkları mallar için bir ya da daha fazla dönem için tamir garantisi verilebilmektedir. Tamir garantisi olabilmesi ihtimaliyle izlenen karşılıklar hesapları ve aynı zamanda, çalışanların işten ayrılmaları durumunda verilmesi amacıyla karşılık olarak ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları hesabı da, örnek gösterilebilir (Öğüz, 2007: 61).

TDHP'de yer alan gider ve yükümlülük karşılıkları hesaplarından bazıları şunlardır (Özer, 2012: 9):

- 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 Karşılığı
- 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 479 Diğer Borç ve Gider Karşılığı

*Yedek Niteliğindeki Karşılıklar*; Karşılıklar, TDHP'de aynı zamanda, dağıtılmamış karların belirli bir amaca tahsisi halinde, başka bir deyişle karın tamamının dağıtılmayıp belirli amaç için işletmede bırakılması durumunda, işletme sahibinin haklarından olan bu özkaynak unsurunu ifade etmek için

kullanılmaktadır. 54 Kar Yedekleri hesap grubu hesapları örnek olarak verilebilir (Yolcu, 2010: 155).

Birinci gruptaki karşılıklar, varlıkların defterlerde kayıtlı bulunan değerlerini, ilgili mevzuat dâhilinde cari değer, net gerçekleşebilir değer gibi değerlere indirmek için kullanılırlar ve değer düzeltme fonksiyonu üstlenirler. Üçüncü gruptaki karşılıklar ise, yasal mevzuatlar ve şirket kararları gereği özkaynak ve kârdan ayrılan yedek niteliğindeki karşılıklardır (Örten ve diğerleri, 2015: 534). Yukarıda bahsi geçen ikinci gruptaki karşılıklar, yani 'Gider Karşılıkları' kategorisindeki karşılıklar, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının kapsamına girmektedir (Esendemirli ve Yeğinboy, 2014: 115).

TDHP'de 37 Hesap Grubu olan Borç ve Gider Karşılıkları bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan fakat tutarının ne olacağı bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur (Hesap Planı Açıklamaları, www.gib.gov.tr). Bu grupta yer alan karşılık hesapları; aktif düzenleyici rol alan, bir başka deyişle birinci gruptaki değerlendirme karşılıkları hesaplarında farklıdır. 37 hesap grubunda yer alan 370 ve 371 no'lu hesaplar; vergi yükümlülüğüyle ilgili, 372 no'lu hesap ise TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile ilgilidir (Esendemirli ve Yeğinboy, 2014: 115). 373 Maliyet Giderleri hesabı ise aylık maliyetlere pay verilmesinde, tamir-bakım, ikramiyeler, amortismanlar, finansman giderleri vb. giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. 379 no'lu hesapta ise diğer hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. Borç ve gider karşılıkları bu hesaba alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir. (Hesap Planı Açıklamaları, www.gib.gov.tr). 379 nolu hesabın alacağına karşılık borçlandırılacak hesap ise; ayrılan karşılık tutarı ödenmiş olsaydı, bu tutar hangi gider hesabına kaydedilmesi gerekiyorsa o hesaba borç kaydedilir (Özer, 2012: 37).

Borçlandırılacak olan ilgili gider hesabı, karşılık ayrılmasına neden olan olayın işletmenin esas faaliyeti olup olmamasına göre değişecektir (Öğüz, 2007, 90). Örneğin; garantili satışlara ait karşılıklar 620 Satılan Mamuller Maliyeti, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti veya 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabının borcuna, çevre zararları tazmin karşılıkları, 730 Genel Üretim Giderleri veya 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcuna kaydedilir (Çetin ve Öğüz, 2010: 416). Sigorta ettirilmemiş işletme varlıklarının herhangi bir nedenle zarara ve kayba uğraması, diğer kurum ve kişilere verilen zararlar ve iş kazaları, kamulaştırma tehdidi, trafik kazası gibi durumlarda işletme aleyhine açılan davalar için ayrılan karşılıklar, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının borcuna kaydedilir (Özer, 2012: 37). TDHP'de, işletme faaliyetinin dışında olan giderler için 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı kullanılmaktadır. Ancak TMS'de olağandışı ifadesi yer almamaktadır. Bu nedenle uygulamalarda 654 Karşılık Giderleri hesabı da kullanılabilir. Fakat 654 hesap değer düşüklüğü karşılıklarının, bir başka deyişle varlıklardaki değer düşüklüklerinin kayıt edildiği hesaptır. Bundan dolayı 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının, borçlandırılacak hesap olarak kullanılması uygun olacaktır (Yolcu, 2010: 161).

MSUGT uyarınca yayınlanan Mali Tablolar İlkelerinde bilanço ve gelir tablosunun dipnotları da temel mali tablolardan sayılmaktadır. Bilançoda 30 adet dipnot bulunmakta ve 22 nolu dipnot: 'Belli bir döneme sahip olan, ancak tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar ile her türlü şarta bağlı kazançlara ilişkin bilgi, (işletmeyi borç altına sokacak ve dönem sonucunu etkileyebilecek hukuki ihtilafların mahiyetleri bu bölümde açıklanır.)' açıklamasını içermektedir. Aynı zamanda bilanço ilkelerinden yabancı kaynaklara ilişkin ilkelerde yer alan, 'İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.' İlkesi gereği karşılık ayırlamayan durumlarda açıklama yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bir başka deyişle, TMS 37 kapsamında bulunan ve diğer anlamlara gelen bütün koşullu varlık ve borçlar için açıklama yapılması gerektiği belirtilmiştir (MSUGT, www.resmigazete.gov.tr).

### **3.3. Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi**

#### **3.3.1. Vergi Usul Kanunu'nun Konusu ve Kapsamı**

VUK, vergi sistemimize ilk olarak 17.06.1949 tarih ve 5432 sayılı VUK ile girmiştir (Bulanık, 2009: 146). 1949 ve 1950 yıllarında gerçekleştirilen vergi reformunda, Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunları kabul edilmiştir (Öncel ve diğerleri, 1985: 12). Bu tarihten önce usul alanında uygulamaya yön veren bir kanun bulunmuyordu. 1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı VUK'un temel özellikleri 5432 sayılı kanunda da yer almaktaydı (Bulanık, 2009: 146).

4 Ocak 1961 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce (TBMM) kabul edilen ve 10 Ocak 1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı VUK, ikinci maddede yazılı gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler haricinde, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır (VUK, [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)).

Vergileme ilişkisi nedeniyle, yükümlü ile devlet arasındaki vergi ilişkisinin başladığı konu ve bu ilişkiyi sonlandıran durumlar vergi usul kanununun konusunu oluşturur. Bir başka deyişle, devlet ile yükümlü, yani mükellef arasındaki ilişki ve bu ilişkinin sona ermesine kadar geçen süre VUK ile belirlenmiştir. Ancak bahsi geçen devlet ile yükümlü arasındaki ilişki ise bir kanun ile (örneğin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi vb.) doğmaktadır (Bayraklı, 2013: 47).

VUK; birinci kitabında vergilendirme, ikinci kitabında mükellefin ödevleri, üçüncü kitabında değerlendirme, dördüncü kitabında ceza hükümleri ve beşinci kitabında vergi davaları olmak üzere toplam beş kitaptan ve 417 maddeden oluşmaktadır (VUK, [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)). 213 Sayılı VUK, Türk Vergi Sisteminin temel esaslarını düzenlemektedir (Aydın, 2011: 5).

### 3.3.2. Vergi Usul Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Etkisi

MSUGT ile yapılan düzenlemeler, sadece muhasebe sistemini açıklamaya yönelik değildir. Muhasebe uygulamaları, MSUGT'de yayımlanan kurallara uygun olarak yürütülecektir. Ancak vergiye tabi kazancın tespitinde vergi kanunlarında yer alan özel durumların dikkate alınması gerekecektir (Akyol ve Küçük, Cilt 1, 2001: 106).

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun devletin çıkarlarının göz önüne alınarak hazırlanmış olması muhasebenin ve muhasebe hukukunun istenen gelişmeyi göstermesine imkân vermemiştir. Aynı zamanda, getirilen düzenlemelerin temel amacı vergi toplamak olduğundan, vergi hukukuna uygun olarak hazırlanan finansal tablo ve raporların, ilgililere yararlı olacak bilgileri vereceği söylenemez. VUK ile belgelerin düzenlenmesi, kaydedilmesi, defter tutma ve değerlendirme gibi konularda hükümler verilmiş ve muhasebe uygulamaları bu hükümlere göre uygulanagelmiştir (Altıntaş, 2011: 167).

VUK'un muhasebe uygulamalarını tekdüze kuyan en önemli düzenlemesi, ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alındığı üzere 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir. Muhasebe uygulamalarına direkt etkisi bulunan belge düzeni ve belgelerin düzenlenmesi hususunu 229 ile mükerrer 242. Maddeleri arasında detaylı bir şekilde ele almıştır. Düzenlenmesi gerekli olan belgelerin sayılması dışında, belgelerin içeriğinde nelerin bulunması gerektiğiyle, ne şekilde düzenlenmesi gerektiği ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Aynı zamanda kanun koyucu belge düzeniyle ilgili Maliye Bakanlığı'na önemli yetkiler vermiştir (Biyar, 2010: 28).

Ticari işletmeler tarafından tutulacak defterler ve bu defterlerin ne şekilde tutulacağı, VUK'un 182 ve 226.maddeleri arasındaki hükümlerle ayrıntılı olarak açıklanmıştır. VUK'un bu hükümleriyle ayrıca kayıtların defterlere ne şekilde yapılacağı ve kayıt zamanları ile tasdik şekli ve zamanlarıyla ilgili açıklamalar yapılmıştır (VUK, www.gib.gov.tr).

VUK ayrıca değerleme ile ilgili hususları da hüküm altına almıştır. VUK değerlemeye, işletmenin ortak ve diğer ilgililerinin menfaatlerini korumak amacıyla değil, devletin menfaatlerini korumak amacıyla bakmaktadır. İşletmelerin değerleme işlemleriyle kar ve zarar üzerinde oynamalar yapacağı düşüncesiyle, mümkün olduğunca değerleme ile ilgili inisiyatif işletme yetkililerine bırakılmamıştır. VUK'un 258.maddesinde '*değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*' biçiminde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı üzere yapılacak olan değerleme, vergi matrahının hesaplanması amacıyla yapılmaktadır (<http://uye.yaklasim.com>).

Amortisman konusu da VUK'da önemli bir yer tutmaktadır. Amortisman'ın maliyet unsuru olması ve karın belirlenmesinde önemli bir gider kalemi olması, vergi hukuku açısından önem taşımaktadır. VUK'un 313-330. Maddelerinde amortisman, mevcutlarda amortisman, alacaklarda ve sermayede amortisman ve özel haller olmak üzere üç bölümde ele alınmıştır (Taşkın, 2012: 103-104). Amortisman tabi kıymetler, VUK'un 315.maddesine göre Maliye Bakanlığının tespit ve ilan ettiği oranlar üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır ([www.mevzuatdergisi.com](http://www.mevzuatdergisi.com)).

Görüldüğü üzere Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genel itibariyle Vergi Usul Kanunu'daki hükümlerin yönlendirdiği ve hatta Türk Ticaret Kanunu'nunda ki hükümlerinde muhasebe uygulamalarını yönlendirdiği söylenebilir (Abdioğlu ve diğerleri, 2014: 366).

### **3.3.3. Vergi Usul Kanunu Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi**

VUK'da karşılıklar, dörde ayrılmıştır: VUK'un 278'nci maddesine göre değeri düşen mallar için ayrılan karşılıklar, 288'nci maddesine göre ayrılan muhtemel zarar karşılıkları, 323'ncü maddesine göre ayrılan aktiflerle ilgili karşılıklar, 324'ncü maddesine göre ayrılan karşılıklar (Arıkan, 1973:497-506).



Değeri düşen mallar için VUK'un 278'nci maddesinde; 'Yangın, deprem, su basması veya bozulmak, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller sonucu iktisadi kıymetlerde önemli bir azalış olan mallar ile maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan hurda, ıskartalar emsal bedeli ile değeri' denilmektedir. Hüküm gereği karşılık ayrılabilmesi için mahkeme veya takdir komisyonu kararı gerekmektedir. (Çiçek, 1998: 55).

Alacaklarda ve sermayede amortisman bölümünde şüpheli alacaklar başlığını taşıyan 323'ncü madde ise;

- Dava ve icra safhasında bulunan alacakları
- Yapılan protesto ve yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakları

şüpheli alacak saymaktadır. Bahsi edilen şüpheli alacak için pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu ise karşılık hesabında gösterilir. (VUK md.323). Madde hükmüne göre bu karşılıklar aktiflerle ilgili karşılık niteliğindedir. Ancak her işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan her alacak için karşılık ayırması mümkün bulunmamaktadır (Arıkan, 1973: 501-502).

VUK'un bir diğer maddesi olan 324'ncü maddesi gereği ayrılacak olan karşılık ise borçlu yönünden kar hükmündedir. Konkardota veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına (549 Özel Fonlar hesabına) alınır. Vazgeçilen alacak, gerçek pasifte bir azalma yaratmış ancak özsermayeyi artırmıştır (Vazgeçilen Alacaklar, www.verginet.net). Karşılık hesabına alınan vazgeçilen alacak üç yılın sonunda kara aktarılır. Amaç, borcunu ödeyemeyen mükelleflerin mali zorluklar nedeniyle, vazgeçilen alacak için kar yazdığı dönemde vergi ödemesini engellemek ve vergi alacağını mükellef lehine ertelemektir (www.dengeakademi.com).

TMS 37 standardını ilgilendiren ve onun kapsamına giren VUK hükmü ise 288'nci maddedir (Gürer, 2008: 97). 288'nci madde de, 'doğan ve doğması beklenen fakat miktarı kesinlikle kestirilemeyen ve işletme için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan tutarlar' karşılık olarak tanımlanmaktadır. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir (Çalış, 2013: 119-120).

VUK'un 288.maddesi incelendiğinde, bu maddeye göre karşılık ayrılabilmesi için (Özer, 2012: 10):

- Gerçekleşen veya gerçekleşmesi muhtemel olan bir zarar söz konusu olmalıdır
- İşletme için borç özelliği taşınmalıdır,
- Zararın miktarı kesinlikle bilinmemelidir.

VUK'un 288.maddesinin, ayrılacak olan karşılığın, zararları karşılamak amacıyla ve borç özelliği de taşıması gerektiği hususu nedeniyle, aktif varlıklarla ilgili karşılıkları kapsamadığı söylenebilir. Çünkü aktif varlıklarla ilgili olan karşılıklar, işletme için borç arzetmemektedir. Bundan dolayı 288'nci madde gereğince ayrılan karşılıklar, muhtemel zarar ve gider karşılığı olarak değerlendirilir (Arıkan, 1973: 498).

'Borç mahiyeti' tabirinin içinde yükümlülüğü de düşünmek gerekir. Çünkü işletmenin yükümlülükleri zamanla borca dönüşebilir. Aynı zamanda 'belli bazı zararları' kavramı varlık unsurlarında kesin olarak meydana gelen değer azalışlarını ifade eder. Bundan dolayı zarar, gerçekleşmiş ve kesinleşmiş değer azalışları için kullanılabilir. Bu azalışların ise sonuç hesaplarına yansıtılması gerektiğinden karşılık ayrılmasına gerek yoktur. Bu kavramın konulmasının nedeni, giderlere bir sınırlama getirmektir (Çiçek, 1998: 54).

Anlaşıldığı üzere, VUK bir yandan işletmeleri karşılık ayırma konusunda zorunlu tutmazken, bir yandan da işletmelerin ayırabilecekleri karşılıkları sınırlandırmıştır (Özer, 2012: 10).

Aynı zamanda VUK'un usulsuzluk dereceleri ve cezaları başlıklı 352.maddesi ve II'nci Derece Usulsuzluklar başlıklı alt bentlerinden 7.maddesi: 'Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması' hükmü gereği MSUGT ile getirilen dipnot açıklamalarının yapılmasını zorunlu kılmaktadır (VUK, [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)).

### **3.4. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Açısından Karşılık, Koşullu Borç Ve Koşullu Varlık Kavramının İncelenmesi**

#### **3.4.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nin Konusu ve Kapsamı**

Konusu gelir olan gelir vergilerini, kurumlar vergisi ve gelir vergisi meydana getirmektedir. Bir başka deyişle gelir vergileri, gerçek kişilerin; kurumlar vergileri ise, kurumların gelirlerini vergilendirmektedir (Mutluer ve diğerleri, 2010: 3).

31.12.1960 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen ve 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde aşağıda elde etmiş oldukları gelirleri vergilendirir (GVK, [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr));

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,

- Serbest meslek kazançları,
- gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

13.06.2006 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen ve 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK, [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)), geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür. Kurumlar vergisi, bir kısım tüzel kişilerle tüzel kişiliği bulunmayan bir kısım oluşumların gelirini vergilendirir (Akyol, 2009: 17). Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır ve aşağıda sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir (KVK, [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)):

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları.

### **3.4.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından TMS 37 Standardının İncelenmesi**

TMS 37 standardının uygulanması durumunda, standart hükümleri ile vergi ilişkisi incelendiğinde vergi matrahını etkileyen durumlar ortaya çıkmaktadır. Kanunen kabul edilmeyen giderler bunlardan biridir (Çalış, 2013: 120). Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre matrahın tespitinde, bir başka deyişle ticari kardan mali kara geçişte, indirimine izin verilmeyen ödemeler kanunen kabul edilmeyen giderleri oluşturur (Ozansoy, 2010: 23-24).

Ticari kar, TTK ve TDHP kuralları doğrultusunda hazırlanan bilançolarda yer alan kardır. Mali kar ise, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler sonucunda tespit edilen ve genelde verginin matrahını teşkil eden kardır (Polat, 2015: 67).

TMS 37 kapsamında bulunan Diğer Borç ve Gider Karşılıkları gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kesinleşip tahakkuk etmeden ve ödenmeden vergi matrahından indirilemez (Gürer, 2008: 99).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3 maddesinin; *'İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar'* hükmü gider kabul edilen giderlerden biridir. Madde hükmü gereğince, sonuçlanmamış ve ödenmemiş olan işle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar, kazancın tespitinde indirilemeyecek ve mali karın tespitinde dikkate alınacaktır. Bir başka deyişle, karşılıklar KKEG olarak vergi matrahına eklenecektir (Akça ve Gönen, 2013: 102).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kabul edilmeyen indirimleri açıkladığı 11'nci maddesinin (ç) bendi; *'Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil)'* hükmü uyarınca karşılıklar, kanunen kabul edilmeyen giderdir (Çetin ve Öğüz, 2010: 416).

Görüldüğü üzere, karşılık olarak ayrılacak olan tutarların gider olarak yazılabilecekleri belirtilmiş ancak ödenme zorunluluğu şart konulmuştur. Muhasebe kuralları uyarınca karşılık ayrılmasına rağmen, ayrılan karşılık ödemenin gerçekleşmemesi dolayısıyla gider olarak kabul edilmeyecektir (Dinç, 2007: 35). Kurumlar vergisine konu işletmeler isterlerse, kanunen kabul edilmeyen giderleri 'Nazım Hesaplar'da izleyebilirler. Nazım hesaplar, varlık ve kaynaklarda artış veya azalış yaratmayan, işletme yönetimi ve ilgililer

tarafından bilinmesi ve izlenmesi gereken işlemleri izlemekte kullanılır (Öğüz, 2007: 90).

KVK 25.maddesi ve Gelir Vergisi kanunu 91.maddesine göre Maliye Bakanlığı verilecek olan beyannamelerin şekil, muhteva ve eklerini tayin ve tespitle görevlidir. Bu madde hükümleri gereği işletmeler, KVK'ya göre verdikleri Kurumlar Vergisi Beyannamesinde ve GVK'ya göre verdikleri Gelir Vergisi Beyannamesinde bilanço, gelir tablosu ve bunların dipnotlarını yazmakla yükümlüdürler. Böylece KVK ve GVK'da, MSUGT ile belirlenen ve VUK ile bildirilmesi zorunlu tutulan bilanço dipnotlarının yazılması ve açıklanmasını şart koşmuştur (KVK ve GVK, [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)).

## 4. BÖLÜM

### BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERDE TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDININ UYGULANMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST Metal Eşya, Makina endeksine dâhil olan şirketlerde uygulaması incelenmiştir.

#### 4.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 14.02.2011 tarihinde yayınlanmasıyla, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması zorunluluğu doğmuştur (TTK). Aynı zamanda 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 26'ncı maddesi gereği kanuni defterlerin Kamu Gözetimi Kurumunca yayınlanan TMS'ye uygun olarak tutulması ve finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmesi gerekliliği belirtilmiştir (KGK, [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)).

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin yanında, kullanıcıların doğru bir şekilde karar almasının öneminin arttığı ve bunun 6102 Sayılı TTK ile pekiştirildiği günümüzde; gelecekte meydana gelebilecek olası zararlar için karşılık ayrılıp finansal tablolara yansıtılması ve karşılıklar, koşullu borç ve varlıklara ilişkin bilgilerin dipnotlarda açıklanması, doğruluğu ve güvenilirliği artıracaktır. Aynı zamanda, ayrılan karşılıkların dönem karını azaltacağı düşünüldüğünde, bu olası azalışların nedenlerini açıklamak işletme açısından önemli olacaktır (Özer, 2012; 80).

Bu araştırmanın amacı, Borsa İstanbul'da; BIST Metal Eşya, Makina endeksinde işlem gören şirketlerde TMS 37 standardının ne şekilde uygulandığının ortaya konulmasıdır.

## **4.2. Araştırmanın Kapsamı**

TMS 37 standardına konu olan karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar; Borsa İstanbul'da; BIST Metal Eşya, Makina endeksine dâhil olan şirketlerde ve bu şirketlerin, 2013-2015 yılı finansal tabloları temel alınarak incelenmiştir. İncelemeye konu olan endekse dâhil olan şirketlerin bilgileri BIST ve Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) 'nun resmi internet sitelerinden elde edilmiştir.

## **4.3. BIST Metal Eşya, Makina Endeksi ve Endekse Dahil şirketler Hakkında Genel Bilgi**

Borsa İstanbul'da işlem goren şirketler çeşitli endeks grubuna dâhil edilmişlerdir. Endeksler, Borsa İstanbul'da işlem goren payların gruplar halinde ortak performanslarının ölçülmesi amacıyla oluşturulmuştur ([www.borsaistanbul.com](http://www.borsaistanbul.com)).

BIST Metal Eşya, Makina endeksi, 'Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları hariç olmak üzere, Borsa İstanbul pazarlarında işlem goren şirketlerin paylarından oluşur.' ([www.borsaistanbul.com](http://www.borsaistanbul.com)).

BIST Metal Eşya, Makina Endeksi'nde yer alan ve incelenen firmalar Tablo 5'de gösterilmiştir.



**Tablo 5.** Çalışma Kapsamında İncelenen Firmalar ve BIST Kodları

<b>BIST Kodu</b>	<b>Firma Adı</b>
ALCAR	Alarko Carrier Sanayi ve Ticaret A.Ş.
ARCLK	Arçelik A.Ş.
ASUZU	Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi ve Ticaret A.Ş.
BFREN	Bosch Fren Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.
BNTAS	Bantaş Bandırma Ambalaj Sanayi ve Teknik A.Ş.
DITAS	Ditaş Doğan Yedek Parça İmalat ve Teknik A.Ş.
EGEEN	Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.
EMKEL	Emek Elektrik Endüstri A.Ş.
FMIZP	Federal Mogul İzmit Piston ve Pim Üretim Tesisleri A.Ş.
FROTO	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.
GEREL	Gersan Elektrik Ticaret ve Sanayi A.Ş.
IHEVA	İhlas Ev Aletleri İmalat Sanayi ve Ticaret A.Ş.
JANTS	Jantsa Jant Sanayi ve Ticaret A.Ş.
KARSN	Karsan Otomotiv Sanayi ve Ticaret A.Ş.
KATMR	Katmerciler Araçüstü Ekipman Sanayi ve Ticaret A.Ş.
KLMSN	Klimasan Klima Sanayi ve Ticaret A.Ş.
MAKTK	Makine Takım Endüstri A.Ş.
OTKAR	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.
PARSN	Parsan Makine Parçaları Sanayii A.Ş.
PRKAB	Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş.
SILVR	Silverline Endüstri ve Ticaret A.Ş.
TMSN	Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş.
TOASO	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
TIRAK	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.
ULUSE	Ulusoy Elektrik İmalat Taahhüt ve Ticaret A.Ş.
VESBE	Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.
VESTL	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

**Kaynak:** www.kap.gov.tr

BIST Metal Eşya, Makina endeksine dâhil şirketlerin sayısı 27\*’dir. Söz konusu şirketlerin onüç adedinin merkezi İstanbul’da, üçer adedi Bursa ve Ankara’da, iki adedi İzmir, birer adedi ise Balıkesir, Niğde, Aydın, Kocaeli, Manisa ve Amasya’da bulunmaktadır. Marmara Bölgesi’nde ki şirket sayısı toplam şirket sayısının %66,67’sini meydana getirmekteyken, İstanbul’daki şirket sayısı toplam şirket sayısının %48,15’ini meydana getirmektedir.

\* 10.04.2016 tarihinde KAP ve TOBB Piyasa Özetleri sayfasından elde edilen bilgidir.

Şirketlerin toplam hisselerinin %47'si borsada işlem görürken, %53'ü borsada işlem görmemektedir. BIST Metal Eşya, Makina endeksine dâhil şirketlerin tamamı BIST 100 endeksine de dâhildir. Buna mukabil, şirketlerin %59'u BIST Ana Pazarda %41'i ise Yıldız Pazarda işlem görmektedir ve %81'i kayıtlı sermaye sistemine dâhildir. (Tablo 6)

**Tablo 6.** Şirketlerin BIST'de İşlem Görme Durumları

Şirket Adı	Şehir (Merkez)	Pazar	Endeks	Borsadaki Durumu (%)	
				İşlem Gören	İşlem Görmeyen
ALARKO CARRIER	İstanbul	Ana	Bist 100	100,00	0,00
ARÇELİK	İstanbul	Yıldız	Bist 100	25,19	74,81
ANADOLU ISUZU	İstanbul	Ana	Bist 100	15,00	85,00
BOSCH	Bursa	Ana	Bist 100	15,50	84,50
BANTAS AMBALAJ	Balıkesir	Ana	Bist 100	39,54	60,46
DİTAŞ DOĞAN	Niğde	Ana	Bist 100	48,52	51,48
EGE ENDÜSTRİ	İzmir	Yıldız	Bist 100	96,00	4,00
EMEK ELEKTRİK	Ankara	Ana	Bist 100	100,00	0,00
F-M İZMİT PİSTON	Kocaeli	Ana	Bist 100	15,00	85,00
FORD OTOSAN	İstanbul	Yıldız	Bist 100	17,89	82,11
GERSAN ELEKTRİK	İstanbul	Ana	Bist 100	63,01	36,99
İHLAS EV ALETLERİ	İstanbul	Ana	Bist 100	99,97	0,03
JANTSA JANT	Aydın	Ana	Bist 100	0,90	10,00
KARSAN OTOMOTİV	Bursa	Yıldız	Bist 100	92,71	7,29
KATMERCİLER	İzmir	Ana	Bist 100	92,00	8,00
KLİMASAN KLİMA	Manisa	Ana	Bist 100	38,99	61,01
MAKİNA TAKIM	İstanbul	Ana	Bist 100	100,00	0,00
OTOKAR	İstanbul	Yıldız	Bist 100	29,91	70,09
PARSAN	İstanbul	Yıldız	Bist 100	29,61	70,39
PRYSMIAN KABLO	Bursa	Ana	Bist 100	-	-
SİLVERLİNE	Amasya	Ana	Bist 100	44,04	55,96
TÜMOSAN	İstanbul	Yıldız	Bist 100	26,09	73,91
TOFAŞ OTO. FAB.	İstanbul	Yıldız	Bist 100	28,28	75,72
TÜRK TRAKTÖR	Ankara	Yıldız	Bist 100	24,95	75,05
ULUSOY ELEKTRİK	Ankara	Ana	Bist 100	30,00	70,00
VESTEL BEYAZ EŞYA	İstanbul	Yıldız	Bist 100	31,50	68,50
VESTEL	İstanbul	Yıldız	Bist 100	35,59	64,41

**Kaynak:** www.kap.gov.tr

#### **4.4. TMS 37 Standardının Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde Uygulaması**

Borsa İstanbul'da işlem gören şirketler, KGK tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı uyarınca yayınlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi ile SPK tarafından II-14.1 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği uyarınca yayınlanan Finansal Tablo ve Dipnot Formatları Hakkında Duyuru hükümleri uyarınca finansal tablo ve dipnot açıklamalarına uymak zorundadırlar.

BIST Metal Eşya, Makina Endeksi'nde bulunan ve yukarıda isimleri açıklanan şirketlerde, KGK ve SPK tarafından yayınlanan finansal tablo ve dipnotlarıyla ilgili hükümlere uyarak raporlarını oluşturmuşlardır.

Şirketlerin yapmış olduğu Finansal Tablo ve Bağımsız Denetim Raporlarında, 1 nolu dipnotlarda şirketin organizasyonu ve faaliyet yapısıyla ilgili bilgiler açıklanmaktadır. 2 nolu dipnotlarda finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar açıklanırken, devam eden açıklamalarda değerlendirme ilkeleriyle uygulanan muhasebe politikaları açıklanmıştır. Finansal tablo ve raporlarında; Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ile ilgili genel bir tanıma yer verirken ayrı bir başlık altında ayrıntılı açıklamalarını yapmışlardır. Şirketler genel bir tanım olarak aşağıdaki gibi açıklamalar yapmışlardır;

'Karşılıklar, geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya zımni yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması durumlarında ayrılmaktadır. Gelecek dönemlerde oluşması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve mevcudiyeti işletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya daha fazla kesin olmayan olayın

gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilebilmesi mümkün yükümlülükler finansal tablolara dâhil edilmemekte ve koşullu borçlar olarak değerlendirilmektedir.

Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşmaktadır. Şarta bağlı varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almamaktadır. Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise finansal tablo dipnotlarında açıklanmaktadır. Koşullu varlıklar ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur.'

Şirketlerin, KAP'dan elde edilen finansal tablolarında yapılan inceleme ve araştırmada TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardını ne şekilde uyguladıkları, aşağıda yer alan tablolarda ayrıntısıyla gösterilmiş ve açıklamaları yapılmıştır;

**Tablo 7.** BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde TMS 37 Uygulaması

Şirket Adı	Dipnot No			Dipnot Başlığı
	2013	2014	2015	
ALARKO CARRIER	14	14	14	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
ARÇELİK	18	18	18	Taahhütler, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler**
	19	19	19	Diğer Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar*
ANADOLU ISUZU	14	14	14	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
BOSCH	26	13	13	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
BANTAS AMBALAJ	-	18	18	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
	-	19	19	Karşılıklar*
DİTAŞ DOĞAN	15	15	15	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
EGE ENDÜSTRİ	25	25	25	Karşılıklar, Şarta Bağlı Varlık ve Yükümlülükler
EMEK ELEKTRİK	18	18	-	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
	-	-	17	Taahhütler**
F-M İZMİT PİSTON	13	13	12	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
FORD OTOSAN	13	13	13	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
GERSAN ELEKTRİK	22	22	22	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
	23	23	23	Taahhütler**
İHLAS EV ALETLERİ	21	21	21	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar ile Taahhütler
JANTSA JANT	16	16	16	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
KARSAN OTOMOTİV	10	10	10	Kısa ve Uzun Vadeli Karşılıklar*
	16	16	16	Koşullu Varlık ve Yükümlülükler **
KATMERCİLER	24	23	23	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
KLİMASAN KLİMA	13	13	13	Karşılıklar
	-	11	11	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
	-	12	12	Taahhütler
MAKİNA TAKIM	13	12	13	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
			14	Taahhütler**
OTOKAR	15	15	15	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
PARSAN	16	16	15	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
	17	17	16	Taahhütler**
PRYSMIAN KABLO	10	10	10	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
	11	11	11	Taahhütler**
SİLVERLİNE	24	24	24	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
TÜMOSAN	15	13	14	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
	16	14	15	Taahhütler**
TOFAŞ OTO. FAB.	14	14	14	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
TÜRK TRAKTÖR	11	11	11	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
ULUSOY ELEKTRİK	-	12	12	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
VESTEL BEYAZ EŞYA	14	14	14	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
VESTEL	17	17	17	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar
*Karşılıklarla ilgili giderler burada gösterilmiştir.				
**Koşullu varlık ve koşullu yükümlülükler bunun içinde gösterilmiştir.				

Kaynak: www.kap.gov.tr

KGK tarafından yayımlanan ve finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla öneri niteliğinde hazırlanmış bulunan finansal tablo ve kullanım eklerinde ve yine SPK tarafından kamuya açıklanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini temin etmek amacıyla piyasa katılımcıları ve Borsa İstanbul A.Ş.'nin talebi üzerine yayımlanan ve yürürlüğe konularak sermaye piyasası kurumları ile sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören anonim ortaklıklar için asgari unsurlar belirlenmiştir. (<http://www.spk.gov.tr/>, <http://www.kgk.gov.tr/>)

Bahse konu şirketler, standart ile ilgili açıklamaları farklı numaralı dipnotlarda göstermişlerdir. KGK ve SPK tarafından belirlenen finansal tablo ve kullanım ekleri rehberlerinde bulunan dipnot numaraları ile sadece iki şirketin dipnot numaraları uyumaktadır. Tablo 7'de, iki şirket dışında diğer şirketler farklı dipnot numaraları kullanmış ve aynı şirketlerin farklı yıllarda, farklı dipnot numaraları kullandığı da görülmektedir. Örneğin bazı şirketler, 10, 13, 14 no'lu dipnotlarda karşılıklar, koşullu varlıklar ve borçları açıklarlarken, bazı şirketler 22, 23, 25 no'lu dipnotlarda açıklamışlardır.

Dipnot numaralarının yanında, bazı şirketler karşılıklar ile koşullu varlık ve borçları ayrı dipnotlarda ve farklı dipnot numarası vererek göstermişlerdir. Örneğin, 18 no'lu dipnotta koşullu varlık ve borçlar gösterilmişken, 19 no'lu dipnotta karşılıklar gösterilmiştir. Yine Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler olarak gösterilen bir dipnot diğer bir şirket/şirketlerde taahhütler, karşılıklar veya diğer kısa vadeli ve uzun vadeli karşılıklar olarak gösterilebilmektedir. Şirketlerin %37'sinin, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkları finansal tablo dipnot numarası ve açıklamalarında bu şekilde farklı şekilde sunmaları, ilgili şirket/şirketlerle ilgilenen yatırımcılar ve şirketler arası karşılaştırma yapılabilmesi açısından olumsuz karşılanabilecek bir durumdur.

**Tablo 8. BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde TMS 37 Ayrıntılı Uygulaması**

ANA BAŞLIK	ALT BAŞLIK	ALARKO			ARÇELİK			ISUZU			BOSCH			BANTAS			DİTAŞ			EGE			
		2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	
KARŞILIKLAR	Garanti Karşılıkları	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	İade Karşılıkları	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	İdari Gider Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Diğer Karşılıklar	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-
KOŞULLU VARLIKLAR	İşletme Lehine Açılan Davalar	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Alman Teminatlar	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
KOŞULLU BORÇLAR	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Verilen Teminat	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
	Verilen Kefaletler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Vergi vb. Cezalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vergi Karşılığı İle TMS 37 Aynı Dipnot İçinde*		✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar ile TMS 37 Aynı Dipnot İçinde**		✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	
Ticari Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar ile TMS 37 Aynı Dipnotta		✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Konusu/Kullanımı Kalmayan veya İptal Edilmiş Karşılıklar		-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	
*Kurumlar Vergisi Karşılığı																							
**Kullanılmayan İzin Karşılığı veya Kıdem Tazminatı Karşılığı																							

**Kaynak:** www.kap.gov.tr

**Tablo 8. BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde TMS 37 Uygulaması (Devamı)**

ANA BAŞLIK	ALT BAŞLIK	EMEK			F-M			FORD			GERSAN			İHLAS			JANTSA			KARSAN		
		2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
KARŞILIKLAR	Garanti Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓
	İade Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	İdari Gider Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Diğer Karşılıklar	-	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓
KOŞULLU VARLIKLAR	İşletme Lehine Açılan Davalar	✓	✓	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-
	Alman Teminatlar	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	-	-	✓	✓	-	✓	✓	✓
KOŞULLU BORÇLAR	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-
	Verilen Teminat	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Verilen Kefaletler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Vergi vb. Cezalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vergi Karşılığı İle TMS 37 Aynı Dipnot İçinde*		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Çalışanlara Sağlanan Faydalar ile TMS 37 Aynı Dipnot İçinde**		-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ticari Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar ile TMS 37 Aynı Dipnotta		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	✓
Konusu/Kullanımı Kalmayan veya İptal Edilmiş Karşılıklar		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
*Kurumlar Vergisi Karşılığı																						
**Kullanılmayan İzin Karşılığı veya Kıdem Tazminatı Karşılığı																						

Kaynak: www.kap.gov.tr



**Tablo 8. BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde TMS 37 Uygulaması (Devamı)**

ANA BAŞLIK	ALT BAŞLIK	KATMERCİLER			KLİMASAN			MAKİNA			OTOKAR			PARSAN			PRYSMIAN			SİLVERLİNE		
		2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015
KARŞILIKLAR	Garanti Karşılıkları	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	-	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	✓	-	-	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	-
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	-	-	-
	İade Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	İdari Gider Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Diğer Karşılıklar	✓	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
KOŞULLU VARLIKLAR	İşletme Lehine Açılan Davalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Alınan Teminatlar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-
KOŞULLU BORÇLAR	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Verilen Teminat	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Verilen Kefaletler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Vergi vb. Cezalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Vergi Karşılığı İle TMS 37 Aynı Dipnot İçinde*		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	-	-	-
Çalışanlara Sağlanan Faydalar ile TMS 37 Aynı Dipnot İçinde**		-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	✓	-	-	-
Ticari Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar ile TMS 37 Aynı Dipnotta		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Konusu/Kullanımı Kalmayan veya İptal Edilmiş Karşılıklar		-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-
*Kurumlar Vergisi Karşılığı																						
**Kullanılmayan İzin Karşılığı veya Kıdem Tazminatı Karşılığı																						

Kaynak: www.kap.gov.tr

**Tablo 8. BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde TMS 37 Uygulaması (Devamı)**

ANA BAŞLIK	ALT BAŞLIK	TÜMOSAN			TOFAŞ			TÜRKTRAKTÖR			ULUSOY			VESTEL BE			VESTEL			
		2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	2013	2014	2015	
KARŞILIKLAR	Garanti Karşılıkları	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	
	Dava/Tazminat Gider Karşılıkları	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Satış Prim/Satış İskonto Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Ceza ve Zararlar Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Montaj/Nakliye/Bakım Onarım	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓
	İade Karşılıkları	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	İdari Gider Karşılıkları	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Royalti ve Fiyat Farkı Karşılığı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Diğer Karşılıklar	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓
KOŞULLU VARLIKLAR	İşletme Lehine Açılan Davalar	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Alınan Teminatlar	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
KOŞULLU BORÇLAR	İşletme Aleyhine Açılan Davalar	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	Verilen Teminat	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	
	Verilen Kefaletler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	
	Vergi vb. Cezalar	-	-	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Vergi Karşılığı İle TMS 37 Aynı Dipnot İçinde*		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar ile TMS 37 Aynı Dipnot İçinde**								✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-		
Ticari Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar ile TMS 37 Aynı Dipnotta		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
Konusu/Kullanımı Kalmayan veya İptal Edilmiş Karşılıklar		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓		
Hareket Listesi Mevcut (TMS 37 İle İlgili Karşılıklar İçin)		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
*Kurumlar Vergisi Karşılığı																				
**Kullanılmayan İzin Karşılığı veya Kıdem Tazminatı Karşılığı																				

**Kaynak:** www.kap.gov.tr

Şirketler, yukarıda görülen karşılık sınıflarının hangilerini kullandıysa, kullandıkları sınıfların kısa tanımlarla açıklamalarını yapmışlardır. Şöyle ki;

'*Garanti karşılıkları*, şirketlerin üretim ve satışını gerçekleştirdikleri mallar için yaptıkları tamir-bakım masrafları, yetkili servislerin garanti kapsamında müşteriden bedel almaksızın yaptıkları işçilik ve malzeme giderleri, şirketlerce üstlenilen ilk bakım giderleri ile hasılatı cari yıla gelir olarak kaydedilen ürünlere ilişkin müteakip yıllarda söz konusu olabilecek geri dönüş ve tamir seviyelerinin geçmiş verilerden kaynaklanan tahminleri sonucu kaydedilir.'

'*Dava, ceza ve zarar karşılıkları*, şirketlerin devam eden iş, ticari, vergi davaları vb davalarından oluşmaktadır. Davalara ilişkin karşılık ayırırken davaların kaybedilme olasılıkları ve kaybedilme durumunda ortaya çıkacak yükümlülükler şirketlerin hukuk müşavirleri ve uzman görüşleri alınarak şirket yönetimi tarafından değerlendirilir. Şirket yönetimi, en iyi tahminlere dayanarak dava karşılık tutarını belirler.'

'*Sözleşmeye dayalı karşılıklar*, zarara sebebiyet verecek sözleşmelerden kaynaklanan mevcut yükümlülükler, karşılık olarak hesaplanır ve muhasebeleştirilir. Sözleşmeye bağlı yükümlülüklerini yerine getirmek için katlanılacak kaçınılmaz maliyetlerin bahse konu sözleşmeye ilişkin olarak elde edilmesi beklenen ekonomik faydaları aşan sözleşmesinin bulunması halinde, zarara sebebiyet verecek sözleşmenin var olduğu kabul edilir.'

'*Satış destek primi karşılıkları*, bayi stoklarında bulunan araçlarla ilgili oluşacak satış destek primleri için, onaylanmış satış destek programı doğrultusunda karşılık ayrılır.'

'*Nakliye, bakım-onarım karşılıkları*, Montaj giderleri, bayilere satışı yapılan ve cari döneme hâsılat olarak kaydedilen ancak nihai müşterilere montajı yapılmamış malların, müteakip dönemlerde nihai müşterilere montajından doğacak ve şirket tarafından karşılanacak masrafları, geçmiş

yıllardaki deneyimler ve geleceğe ilişkin beklentilere dayanan tahminler sonucu hâsılatın gerçekleştiği dönemde kaydedilir. Şirketler nakliye ve bakım-onarımla ilgili belirledikleri süreler dâhilinde bakım-onarım hizmeti sağlamaktadır. Bu hizmet kapsamında ayrılacak karşılık tutarı önceki dönemde gerçekleşen giderlere göre ayrılmakta ve revize edilmektedir.'

*'Montaj giderleri karşılıkları,* bayilere satışı yapılan ve cari döneme hasılat olarak kaydedilen ancak nihai müşterilere montajı yapılmamış malların, müteakip dönemlerde nihai müşterilere montajından doğacak ve Şirket tarafından karşılanacak masrafları, geçmiş yıllardaki deneyimler ve geleceğe ilişkin beklentilere dayanan tahminler sonucu hasılatın gerçekleştiği dönemde kaydedilir.'

*'İade karşılıkları,* bilanço tarihinden önce satılan bir mal ile ilgili olarak bilanço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek iade tutarı geçmiş tecrübelerle göre tahmin edilir ve satış anında, tahmin edilen tutar kadar eş zamanlı olarak borç karşılığı ayrılır.'

*'Royalti ve fiyat farkı karşılıkları;* royalti karşılıkları, bir lisans veya ticari marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığı verilen bedeldir. Fiyat farkı karşılıkları, şirket bulunduğu sektör nedeniyle hammadde ve yedek parça fiyatlarındaki değişimlerden kaynaklanabilecek emtia fiyat riskine maruz kalmakta ve karşılık ayırmaktadır.'

*'İşletme lehine ve aleyhine açılan davalar,* şirketlerin devam eden iş, ticari, vergi davaları ve benzeri davalardan oluşmaktadır. Ancak geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam olarak kontrolünde olmayan gelecekteki olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi belirlenemeyen yükümlülükler finansal tablolara alınmamakta ve sadece açıklama yapılmaktadır. İşletme lehine açılan davalar koşullu varlık, aleyhe açılan davalar ise koşullu borç olarak değerlendirilmektedir.'

'Alınan ve verilen teminatlar, ticari veya vergi borcuna karşılık, işin alınması ve yapılması sürecinde alınan veya verilen teminat, rehin ve ipoteklerdir. Teminat alınması koşullu varlık, teminat verilmesi koşullu borç olarak değerlendirilmektedir.'

Tablo 8'de görüldüğü üzere, TMS 37 standardının şirketlerce ne şekilde uygulandığı ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Karşılık türleri bakımından şirketlerin incelemesi yapıldığında, şirketlerin %81'inin dava/tazminat gider karşılığı ayırdıkları ve faaliyetlerinin konusu bakımından %59'unun garanti karşılıkları ayırdıkları görülmektedir. Bu karşılıkları ayıran şirketlerin satış yaptığı tüketici grubuna bakıldığında, nihai tüketicilerin kullanacakları veya nihai tüketicilere hizmet edecek ürünler olduğu görülmektedir. Bundan dolayı değinildiği gibi faaliyet konuları dâhilinde, garanti ve dava karşılıklarını ayıran şirketlerin fazla olması olağan karşılanabilmektedir.

Diğer karşılık türlerine bakıldığında ise, sözleşmeye dayalı karşılıklar satış prim/satış iskonto karşılıkları, ceza ve zararlar karşılıkları, montaj/nakliye/bakım karşılıkları, iade, idari gider, royalti ve fiyat farkı karşılıkları görülmektedir. Şirketlerin bu karşılıkları kullanma durumları yine tablo 8'de ayrıntısıyla belirtilmiştir.

Koşullu borç ve koşullu varlık olarak yapılan açıklamalara bakıldığında tablo yardımıyla açıklamaların yapıldığı görülmektedir. Tablolarda; alınan ve verilen teminat, kefalet, rehin, ipotek bilgileri yer almakta, tutarları TL ve yabancı para cinsinden ifade edilmiş ve kimden alındıkları ayrıca belirtilmiştir. Lehte ve aleyhte bulunan davalar ile ödenmesi kesin olmamakla birlikte ödenebilmesi mümkün olabilecek vergi ve diğer cezalar da dipnotlarda yer almıştır.

Bahse konu TMS 37 standardı dipnot açıklamalarında; vergi karşılığı, çalışanlara sağlanan faydalar karşılığı, ticari alacaklar için ayrılan karşılıklarda bulunmaktadır. Bu karşılıkların standart ile alakasının olmamasına karşın burada gösterilmesi ve açıklanması standarda aykırıdır.

Ayrılmış bulunan karşılıkların iptali veya kapatılmasının incelemesi yapıldığında, şirketlerin %56'sının karşılıkları, konusu kalmaması dolayısıyla azalttığı veya kapattığı görülmektedir. Aynı zamanda şirketlerin %74'ü, karşılıklar, koşullu borç ve koşullu varlıklarla ilgili; özellikle, garanti ve dava gider karşılıklarıyla ilgili hareket tablosunu düzenlemiş ve bunu dipnotlara eklemişlerdir.

Gelir tablosu dipnotları incelendiğinde; garanti karşılıkları genellikle pazarlama, satış ve dağıtım giderleri içinde; dava karşılıkları ise esas faaliyetlerden diğer giderler veya çok nadiren genel yönetim giderleri dipnotları içinde belirtilmiştir. Aynı zamanda konusu kalmayan karşılık olarak iptal edilen veya kapatılan karşılıklar da esas faaliyetlerden diğer gelirler dipnotu içinde gösterilmiştir.

**Tablo 9.** BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde Ayrılan Karşılıklar ve Tutarları

İşletmeler	Yıllar	Garanti Karşılıkları	Dava / Tazminat Karşılıkları	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	Satış Prim-Satış İskonto Karşılıkları	Ceza/Zarar Karşılıkları	Montaj / Nakliye / Bakım-Onarım Karşılıkları	İade Karşılıkları	İdari Gider Karşılığı	Diğer Karşılıklar
ALARKO CARRIER	2013	3.727.130	222.922	149.371	0,00	225.273	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	4.147.972	179.557	79.149	0,00	225.273	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	2.987.219	704.821	142.052	0,00	225.273	0,00	0,00	0,00	0,00
ARÇELİK	2013	241.091	6.653	0,00	0,00	0,00	63.460	9.423	0,00	31.628
	2014	237.373	8.256	0,00	0,00	0,00	62.057	8.471	0,00	41.610
	2015	303.277	8.980	0,00	0,00	0,00	83.347	9.522	0,00	55.462
ANADOLU ISUZU	2013	7.226.702	520.099	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	8.390.952	687.176	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	12.679.176	912.832	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BOSCH	2013	397.171	3.395.159	0,00	467.314	0,00	0,00	0,00	0,00	190.158
	2014	0,00	3.395.159	0,00	696.930	0,00	0,00	0,00	0,00	257.579
	2015	0,00	3.336.233	0,00	616.759	0,00	0,00	0,00	0,00	291.442
BANTAS AMBALAJ	2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DİTAŞ DOĞAN	2013	0,00	165.393	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	243.393	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	540.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EGE ENDÜSTRİ	2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
EMEK ELEKTRİK	2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
F-M İZMİT PİSTON	2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	30.493
	2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	67.971
FORD OTOSAN	2013	57.685.649	16.952.947	0,00	26.296.182	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	61.084.163	20.018.564	0,00	19.054.389	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	101.614.941	39.394.943	0,00	28.409.910	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
GERSAN ELEKTRİK	2013	0,00	2.135.506	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	2.061.435	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	2.188.381	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
İHLAS EV ALETLERİ	2013	675.481	149.427	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	549.575	69.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	493.524	69.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
JANTSA JANT	2013	0,00	557.649	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	453.436	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	289.395	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
KARSAN OTOMOTİV	2013	1.753.552	0,00	0,00	1.687.500	0,00	44.633.768	0,00	0,00	424.717
	2014	5.467.407	0,00	0,00	3.063.532	0,00	42.235.867	0,00	0,00	421.250
	2015	4.012.887	0,00	0,00	1.709.975	0,00	64.650.277	0,00	0,00	411.904
KATMERCİLER	2013	269.544	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	337.337	96.529	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	776.045	56.793	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.106

**Kaynak:** www.kap.gov.tr

**Tablo 9.** BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde Ayrılan Karşılıklar ve Tutarları (Devamı)

İşletmeler	Yıllar	Garanti Karşılıkları	Dava / Tazminat Karşılıkları	Sözleşmeye Dayalı Karşılıklar	Satış Prim-Satış İskonto Karşılıkları	Ceza/Zarar Karşılıkları	Montaj / Nakliye / Bakım-Onarım Karşılıkları	İade Karşılıkları	İdari Gider Karşılığı	Diğer Karşılıklar
KLİMASAN KLİMA	2013	1.504.319	279.047	0,00	301.672	0,00	336.917	0,00	0,00	233.243
	2014	775.270	803.728	0,00	568.964	0,00	0,00	0,00	0,00	197.132
	2015	1.251.424	638.624	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	405.870
MAKİNA TAKIM	2013	0,00	2.080.963	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	118.300
	2014	0,00	1.302.963	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	130.278
	2015	0,00	1.302.963	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	120.295
OTOKAR	2013	18.914.980	127.838	0,00	735.433	0,00	0,00	0,00	0,00	74.464
	2014	18.180.739	100.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	433.227
	2015	26.397.052	100.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.790.382
PARSAN	2013	0,00	628.808	0,00	1.460.444	0,00	0,00	0,00	0,00	141.799
	2014	0,00	649.643	0,00	2.699.565	0,00	0,00	0,00	0,00	87.505
	2015	0,00	1.198.906	0,00	1.735.314	0,00	0,00	0,00	0,00	185.208
PRYSMIAN KABLO	2013	537.478	1.115.083	0,00	1.333.998	0,00	0,00	0,00	0,00	124
	2014	537.478	1.691.265	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	204
	2015	445.215	1.546.118	0,00	0,00	0,00	198.448	0,00	0,00	494.897
SİLVERLİN E	2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	67.366	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	175.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TÜMOSAN	2013	5.847.546	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	5.845.270	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	6.043.373	406.837	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOFAŞ OTO. FAB.	2013	50.651	4.407	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.209	7.107
	2014	66.923	4.577	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.112	17.828
	2015	72.695	11.159	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.078	12.381
TÜRK TRAKTÖR	2013	16.908.966	4.097.031	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.338.564
	2014	20.609.316	7.343.170	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	119.312
	2015	28.614.153	10.295.723	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	38.659
ULUSOY ELEKTRİK	2013	0,00	48.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	38.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	70.000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VESTEL BEYAZ EŞYA	2013	0,00	366	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0,00	1.100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2015	0,00	1.358	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VESTEL	2013	103.498	3.627	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	42.064
	2014	108.190	10.802	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	45.300
	2015	145.878	25.896	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	66.812
YILLAR İTİBARIYLA TOPLAM	2013	115.843.758	32.490.925	149.371	32.282.543	225.273	45.034.145	9.423	1.209	2.602.168
	2014	126.337.965	39.225.119	79.149	26.083.380	225.273	42.297.924	8.471	5.112	1.781.718
	2015	185.836.859	63.273.962	142.052	32.471.958	225.273	64.932.072	9.522	3.078	7.945.389
TOPLAM		428.018.582	134.990.006	370.572	90.837.881	675.819	152.264.141	27.416	9.399	12.329.275
GENEL TOPLAM						819.523.091				

**Kaynak:** www.kap.gov.tr



Tablo 9'da B1st Metal Eşya, Makine endeksine dâhil şirketlerde ayrılan karşılıkların tutarları incelenmiştir. Tablo 8'de de incelendiği üzere ve Tablo 9'da tutar olarak da görüldüğü üzere, şirketlerin ulusal ve uluslararası uyum yasaları gereği vermek zorunda oldukları garantiler dolayısıyla ayırdıkları karşılıkların toplamları, ayrılan tüm karşılık toplamları içerisinde %52'lik gibi büyük bir kısma denk düşmektedir. Garanti karşılıklarını %19'luk payla Montaj /Nakliye/Bakım-Onarım Karşılıkları izlemektedir. Montaj/Nakliye/Bakım-Onarım Karşılığı ayıran şirketlerin incelemesi yapıldığında dört adet şirketin bu karşılığı ayırdığı ve bu şirketlerin beyaz eşya, otomotiv ve kablo sektöründe faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Sektörel olarak faaliyetlerine bakıldığında Otomobil, beyaz eşya ve kabloların nakliye, montaj ve bakımı için %19 oranında karşılık ayrılmasının normal olduğu görülmektedir.

Üçüncü sırada olan ve en fazla oranda ayrılan karşılıklardan bir diğeri ise Dava / Tazminat karşılığıdır. %16 oranında karşılık ayıran şirketlerin faaliyet konularına bakıldığında yine ağırlıklı sektörün otomotiv ve beyaz eşya sektörüdür. Dava ve Tazminat ile ilgili karşılıkların şirketler adına açılmış bulunan vergi ziyai cezaları, kamu kurumlarınca ve özel kurumlarca açılmış davalar olduğu görülmektedir.

Dördüncü olarak ve %11 oranında ayrılan karşılıkların Satış Prim-Satış İskonto karşılıkları olduğu ve bu karşılıkların makine ve otomotiv sektöründe ayrıldığı; şirketlerin bayilerine vermiş oldukları satış primlerinin ve yapmış oldukları satış iskontolarının neden olduğu görülmüştür. Diğer ayrılan karşılıklar ise %0,2 'den az olmakla birlikte sözleşmelerden, iade ve idare karşılıklarından dolayı ayrılmışlardır. Aynı zamanda diğer karşılıklar adı altında ayrılan karşılıklarla ilgili herhangi bir içerik açıklaması yapılmamıştır.

Bahse konu şirketlerce ayrılan karşılıkların içeriğiyle ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmamıştır. Karşılık hareket tablosu adı altında açılış bakiyesi, dönem içi hareketler ile konusu kalmayan ve iptal edilen karşılıklar tutarlarıyla belirtilmiştir.

**Tablo 10.** BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde Karşılık Toplamları, Aktif Büyüklüğü, Net Satış ve Kar/Zarar Karşılaştırması

İşletmeler	Yıllar	Toplam	Aktif Toplamı	Gelir Tablosu Net Satışlar	Gelir Tablosu Karı / Zararı	Aktife Oranı (%)	Net Satışa Oranı (%)	Kar/Zarara Oranı (%)
ALARKO CARRIER	2013	4.324.696	381.035.248	370.334.866	34.460.542	1,13	1,17	0,13
	2014	4.631.951	395.189.336	407.650.117	29.522.208	1,17	1,14	0,16
	2015	4.059.365	431.980.024	438.631.298	36.825.398	0,94	0,93	0,11
ARÇELİK	2013	352.255	11.410.916	11.097.711	622.695	3,09	3,17	0,57
	2014	357.767	12.395.005	12.514.033	637.978	2,89	2,86	0,56
	2015	460.588	13.738.508	14.166.100	892.993	3,35	3,25	0,52
ANADOLU ISUZU	2013	7.746.801	648.008.839	645.057.510	198.748.091	1,2	1,2	0,04
	2014	9.078.128	692.637.224	729.143.932	34.342.260	1,31	1,25	0,26
	2015	13.592.008	881.203.471	935.494.541	17.743.897	1,54	1,45	0,77
BOSCH	2013	4.449.802	61.633.353	68.540.927	8.563.922	7,22	6,49	0,52
	2014	4.349.668	74.828.901	82.440.871	9.231.681	5,81	5,28	0,47
	2015	4.244.434	71.725.435	88.872.256	13.275.004	5,92	4,78	0,32
BANTAS AMBALAJ	2013	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2014	0	44.448.150	29.884.646	2.336.777	0,00	0,00	0,00
	2015	0	84.779.663	36.987.101	3.705.042	0,00	0,00	0,00
DİTAŞ DOĞAN	2013	165.393	43.091.365	52.269.718	3.915.890	0,38	0,32	0,04
	2014	243.393	48.070.286	69.563.906	7.368.328	0,51	0,35	0,03
	2015	540.000	67.402.056	78.630.796	271.617	0,8	0,69	1,99
EGE ENDÜSTRİ	2013	0	137.051.190	174.181.858	29.623.879	0	0	0
	2014	0	159.435.430	229.401.810	56.712.610	0	0	0
	2015	0	273.935.240	313.575.112	102.009.445	0	0	0
EMEK ELEKTRİK	2013	0	102.344.772	59.564.858	1.307.738	0	0	0
	2014	0	110.250.588	61.595.447	1.699.431	0	0	0
	2015	0	121.653.272	57.159.670	1.766.881	0	0	0
F-M İZMİT PİSTON	2013	0	31.980.035	37.279.294	7.612.954	0	0	0
	2014	30.493	37.768.477	48.525.667	9.056.632	0,08	0,06	0
	2015	67.971	44.900.740	57.313.790	15.484.427	0,15	0,12	0
FORD OTOSAN	2013	100.934.778	5.991.190.219	11.404.912.894	641.471.786	1,68	0,89	0,16
	2014	100.157.116	7.235.392.795	11.924.836.507	594.856.111	1,38	0,84	0,17
	2015	169.419.794	8.428.212.158	16.746.396.740	841.910.674	2,01	1,01	0,2
GERSAN ELEKTRİK	2013	2.135.506	111.246.574	103.602.575	3.951.062	1,92	2,06	0,54
	2014	2.061.435	134.139.607	107.923.623	6.056.123	1,54	1,91	0,34
	2015	2.188.381	167.698.185	135.056.625	34.967.348	1,3	1,62	0,06
İHLAS EV ALETLERİ	2013	824.908	267.271.949	108.097.245	23.699.731	0,31	0,76	0,03
	2014	618.575	245.786.202	98.497.013	11.328.662	0,25	0,63	0,05
	2015	562.524	264.099.514	97.728.617	12.456.977	0,21	0,58	0,05
JANTSA JANT	2013	557.649	155.739.677	161.071.805	12.140.517	0,36	0,35	0,05
	2014	453.436	174.936.268	172.956.112	32.236.310	0,26	0,26	0,01
	2015	289.395	185.383.848	166.967.149	13.549.819	0,16	0,17	0,02
KARSAN OTOMOTİV	2013	48.499.537	1.031.492.699	912.548.887	4.409.910	4,7	5,31	11
	2014	51.188.056	1.134.687.816	358.284.009	-100.018.618	4,51	14,3	-0,51
	2015	70.785.043	1.669.804.271	1.026.071.041	-70.148.979	4,24	6,9	-1,01
KATMERCİLER	2013	269.544	238.654.376	146.424.469	-7.922.771	0,11	0,18	-0,03
	2014	433.866	212.094.921	169.794.388	9.174.100	0,2	0,26	0,05
	2015	836.944	228.674.940	310.672.906	18.629.856	0,37	0,27	0,04

**Kaynak:** www.kap.gov.tr

**Tablo 10.** BIST Metal Eşya, Makina Endeksine Dâhil Şirketlerde Karşılık Toplamları, Aktif Büyüklüğü, Net Satış ve Kar/Zarar Karşılaştırması (Devamı)

İşletmeler	Yıllar	Toplam	Aktif Toplamı	Gelir Tablosu Net Satışlar	Gelir Tablosu Karı / Zararı	Aktife Oranı (%)	Net Satışa Oranı (%)	Kar/Zarara Oranı (%)
KLİMASAN KLİMA	2013	2.655.198	299.927.592	250.648.305	12.795.675	0,89	1,06	20,8
	2014	2.345.094	344.733.828	229.018.463	10.626.464	0,68	1,02	22,1
	2015	2.295.918	399.915.374	267.468.369	21.890.996	0,57	0,86	10,5
MAKİNA TAKIM	2013	2.199.263	131.317.240	36.710.358	-37.509.722	1,67	5,99	-5,86
	2014	1.433.241	142.015.357	46.264.722	-13.180.447	1,01	3,1	-10,9
	2015	1.423.258	192.646.144	54.883.947	-13.382.557	0,74	2,59	-10,6
OTOKAR	2013	19.852.715	1.375.250.156	1.401.552.934	96.561.743	1,44	1,42	20,6
	2014	18.713.966	1.235.552.386	1.231.633.772	72.771.198	1,51	1,52	25,7
	2015	32.287.434	1.605.062.174	1.433.967.887	79.506.151	2,01	2,25	40,6
PARSAN	2013	2.231.051	475.403.251	154.122.472	12.610.573	0,47	1,45	17,7
	2014	3.436.713	537.448.184	194.399.804	27.113.753	0,64	1,77	12,7
	2015	3.119.428	880.738.988	217.253.973	24.096.232	0,35	1,44	12,9
PRYSMIAN KABLO	2013	2.986.683	589.640.558	822.448.217	9.145.892	0,51	0,36	32,7
	2014	2.228.947	640.973.983	961.448.858	11.810.474	0,35	0,23	18,9
	2015	2.684.678	658.121.055	989.742.489	13.833.012	0,41	0,27	19,4
SİLVERLİNE	2013	0	79.569.397	127.245.930	1.659.595	0	0	0
	2014	67.366	81.244.773	135.433.252	9.815.105	0,08	0,05	0,69
	2015	175.000	71.418.952	145.654.391	-340.494	0,25	0,12	-51,4
TÜMOSAN	2013	5.847.546	287.408.903	445.085.493	62.063.333	2,03	1,31	9,42
	2014	5.845.270	315.367.029	436.154.297	22.716.156	1,85	1,34	25,7
	2015	6.450.210	353.378.838	449.392.781	33.594.316	1,83	1,44	19,2
TOFAŞ OTO. FAB.	2013	63.374	5.928.202	7.037.954	434.223	1,07	0,9	14,6
	2014	94.440	7.124.284	7.440.009	101.985	1,33	1,27	92,6
	2015	99.313	9.866.566	9.920.723	830.801	1,01	1	12
TÜRK TRAKTÖR	2013	22.344.561	1.494.613.191	2.175.319.881	279.905.939	1,5	1,03	7,98
	2014	28.071.798	1.914.046.849	2.723.317.809	261.087.272	1,47	1,03	10,8
	2015	38.948.535	2.016.048.336	3.102.561.637	256.799.565	1,93	1,26	15,2
ULUSOY ELEKTRİK	2013	48.000	156.321.285	259.991.162	71.497.140	0,03	0,02	0,07
	2014	38.000	145.049.706	177.026.602	45.245.363	0,03	0,02	0,08
	2015	70.000	150.973.330	144.484.002	13.578.751	0,05	0,05	0,52
VESTEL BEYAZ EŞYA	2013	366	1.352.923	2.028.695	52.689	0,03	0,02	0,69
	2014	1.100	1.549.437	2.337.141	131.177	0,07	0,05	0,84
	2015	1.358	1.721.300	2.524.068	163.895	0,08	0,05	0,83
VESTEL	2013	149.189	5.636.808	6.217.957	-93.485	2,65	2,4	-160
	2014	164.292	7.321.345	7.767.303	104.122	2,24	2,12	158
	2015	238.586	9.335.949	9.250.461	68.577	2,56	2,58	348
TOPLAM		819.523.091	49.483.427.216	67.929.476.558	4.098.592.400	1,66	1,21	20

Kaynak: www.kap.gov.tr

Tablo 10'un ayrıntılı incelemesi yapılırsa; ayrılmış bulunan karşılıkların toplam tutarlarının aktife oranlarının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Karşılık toplamlarının aktife oranı baz alındığında; bir başka deyişle, aktif toplamı aynı zamanda pasif toplamı sayılacağından pasif toplamı içerisinde karşılıkların oranı oldukça düşüktür. %7 ve %7'den düşük oranların bulunması; örneğin, şirketin 1.000.000 TL'lik aktifine karşılık %2 oranında karşılık oranının bulunması, aktifte 20.000 TL'lik azalışa neden olacağını ortaya koymaktadır. Aynı zamanda pasif toplamının içinde %2'lik bir oranda paya sahip olduğunu söylemek de doğru olacaktır. Böylece Tablo 10'da incelendiği üzere, aktif toplamlarının büyüklüğü de baz alınarak ayrılan ortalama karşılıkların %1,7 gibi oldukça düşük oranda olması, şirketler açısından ve faaliyetlerinin doğal bir risk sonucu olarak olumlu karşılanabilecek bir durumdur.

Yine aynı tablo incelendiğinde; ayrılmış bulunan karşılıkların net satışlara oranına bakıldığında aktife oran yüzdeleriyle hemen hemen aynı sonucu verdiğini söylemek mümkün olur. Zira bütün şirketlerin ortalamaları alındığında karşılıkların net satışlara oranı %1,2 gibi bir orana tekabül etmektedir. Bu sonuç; örneğin yine 15.000 TL ayrılan karşılığın 1.500.000 TL net satış tutarına karşılık geldiği ve bu satış tutarına istinaden, 15.000 TL'lik gider riskinin bulunması olumlu karşılanabilecek bir durumdur. Tabloda bulunan şirketlerin net satış tutarları dikkate alındığında ayrılmış bulunan karşılık tutarları doğal karşılanabilecektir.

Toplam aktiflerin gelir tablosunun sonucu olan kar veya zarar tutarına oranı incelendiğinde karşılıkların kar veya zarara oranının ortalama oranı %20'lere çıkmaktadır. Bu oran dikkate alındığında karşılıkların dönem net karına veya zararına %20 oranında etki ettiği söylenebilir. Örneğin; 1.000.000 TL'lik bir net karda veya zararda %20 oranı dikkate alındığında, bu karın 1.250.000 TL iken 1.000.000 TL'ye düştüğü, zararın ise 800.000 TL iken 1.000.000 TL'ye çıktığı söylenebilir. Tablo incelendiğinde karlı olan işletmelerde %93'lere varan oranlar mevcutken, bu oranlar kadar karın düştüğü

görülmüştür. Aynı zamanda zarar eden işletmelerde yukarıda örnekte açıklandığı üzere o oran kadar zarar tutarı artmıştır.

Tablo 10'un genel olarak incelemesi yapıldığında;

- Karşılıkların toplam tutarının aktife oranı;

- Karşılıkların toplam tutarının net satışlara oranları, işletmelerin faaliyet konuları dikkate alındığında olağan karşılanabilecek düzeydedir.

- Karşılıkların toplam tutarının net kar veya zarar tutarına oranı dikkate alındığında oranların yüksek olması olumsuz karşılanabilecek bir durumdur. Zira bu karşılıkların gerçekleşmesi ve işletmeden kaynak çıkışına, bir başka deyişle aktifte azalışa neden olması durumunda aktif büyüklüğünde küçülmeye neden olması likitide açısından olumsuzluklara neden olacaktır.

Sonuç olarak; karşılıkların: aktife, net satışlara, net kar veya zarara oranı yıllar itibariyle genel olarak artış-azalış-artış; azalış-artış-azalış olarak dalgalı bir seyir izlemiştir.

#### **4.5. Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde TMS 37 Standardı Uygulamasının Sonuçları**

Finansal Tablo Dipnot Açıklamalarında açıklanan Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, şirketlerin kendi faaliyet konularına göre farklı türlerde olabilmektedir.

Şirketlerde açıklanmış bulunan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlık türlerinden dava karşılıkları ve garanti karşılıklarının %60'dan yüksek olması endekse tabi şirketler açısından olağan karşılanabilecek bir durumdur. Yine montaj ve nakliye karşılığı ile satış ve prim komisyon karşılığının şirketlerin %19 ve %26'sında uygulanması, kendi satış ve pazarlama prensiplerine göre ayrıldığı söylenebilir.

Koşullu borç olarak açıklanan verilen teminat ile koşullu varlık olarak açıklanan alınan teminatların bir işin yapılması için, bir ihaleye girmek ve borca karşılık olarak vb nedenlerden oluştuğu söylenebilir. Aynı zamanda leyhte ve aleyhte açılan davaların karşılık tutarının güvenilir biçimde belirlenememesi dolayısıyla, koşullu borç ve koşullu varlık olarak açıklamalarının yapılması şirket ilgilileri (yatırımcılar, kredi verenler vb) için önem arz etmektedir. Lehte ve aleyhte davaları olan ancak karşılığı tutarını tahmin edemeyen şirketlerin %11 ve %26 gibi düşük bir oranda olması olumludur.

Şirketlerin faaliyet konuları dışında oluşan ceza ve zarar karşılıklarının şirketlerin %7'sinde bulunması olağandır. Zira bu karşılıkların, ileride cezalardan veya zararlardan dolayı şirketlerden kaynak çıkışına neden olabileceği söylenebileceğinden dolayı az oranda olması olumludur.

Bunun yanında Karşılıklar, Koşullu Borç ve Koşullu Varlıkların hemen hemen her şirkette farklı dipnot numaraları ile ve aynı zamanda çoğu şirkette farklı dipnot başlıkları ile raporlanması, finansal tablo ilgilileri açısından önem arz eden bir durumdur. Aynı zamanda Karşılıklar, Koşullu Borç ve Koşullu

Varlıkların birden fazla dipnot ve farklı dipnot numaraları ile açıklanmaları (örneğin; taahhütler, karşılıklar gibi) finansal tablo kullanıcılarına net bilgi vermekten uzak olacaktır.

Bu nedenlerden dolayı kavram karmaşası ve karışıklığının ortadan kaldırılması için KGK ve SPK formatında veya TMS 37 standardında belirtildiği üzere açıklamaların kullanılması ve dipnot numarası ve başlıklarının verilmesi uygun olacaktır. Her ne kadar KGK ve SPK'nın yayımlanmış olduğu finansal tablo ve kullanım ekleri rehberi öneri niteliğinde olsada, uygulama birliğini sağlamak ve finansal tablo kullanıcıları açısından anlaşılabilirliği artırmak amacıyla dikkate alınması olumlu olacaktır.



## SONUÇ

Dünyada artan ve gün geçtikçe artmakta olan sermaye hareketliliği, ülke sınırlarını kaldırmakta; bu durum teknolojiyle birleştiğinde küreselleşme, bir başka deyişle paranın önündeki sınırlar kalkmaktadır. Sınırların kalkması, parayı elinde bulunduran sermayedarların, hangi ülkeye ve hangi işletmeye yatırım yapacaklarını araştırmalarını sağlamaktadır. Zira hiçbir yatırımcı zarar edecek ve hatta zarar edebileceği düşünülen bir ülkeye ve işletmeye yatırımda bulunmak istemeyecektir.

Kredi derecelendirme kuruluşları tarafından ülkelere verilen kredi notlarının temel ölçütleri ekonomik, siyasi ve makro konjunktürken, şirketlere verilen notlarda da temel alınan ölçüt finansal tablolarıdır. Ülkelerin kendi mevzuatlarına göre çıkardıkları finansal tabloların başka bir ülke vatandaşı olan sermayedarlar tarafından anlaşılması mümkün değildir. Bu durumda, finansal tabloların tüm dünyada geçerli olan muhasebe dili ile oluşturulması önem arz eder hale gelmiştir. Buna yönelik olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlanmıştır. Türkiye'de de bu gelişmelere paralel olarak UFRS ile uyumlu TMS ve TFRS'ler yayımlanmıştır. Yayımlanan standartlar ile ülkeler arasında ortak, tam, doğru ve güvenilir muhasebe dili oluşturulması amaçlanmıştır.

Bu standartlardan biri olan TMS 37 standardı, UMS 37'nin Türkçe çevrimi olmakla birlikte, işletmelerin önünde olabilecek belirsizlikleri gösterecek olan ve bu belirsizliklere göre tedbirler alınmasını sağlayan, finansal tabloların güvenilirliğini artıran standarttır.

Standardın amacı, muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık kavramına uygun olarak işletmenin geçmiş olaylarından kaynaklanan ancak bu olaylardan dolayı ileride karşılaşılabileceği giderlere ilişkin alması gerekli önlemlerin şimdiden alınmasını sağlamaktır. İhtiyatlılığın kelime anlamından da anlaşılacağı üzere işletme, risk gerçekleşmeden önce tedbirlerin alınmasıyla,



ileride gerçekleşebilecek olan zararı önlemekte ve finansal tablo kullanıcılarına riskten uzak bir bilanço sunmaktadır.

Standartta göre karşılıklar zaman ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Karşılıkların muhasebeleştirilmesini yapılabilmek için; geçmişten kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden nakit çıkışının muhtemel olması, yükümlülük tutarının güvenilir olarak tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Bu üç kriteri karşılayan karşılıklar finansal tablolara yansıtılabilecektir. Yansıtılan tutarlar, finansal tablo dipnotlarında standarda uygun olarak açıklanır. Açıklamalarda hareket tablosu adı altında; dönem başı bilgisi, dönem için karşılıkların hareket bilgisi ve dönem sonu karşılıklar bilgilerine yer verilir. Aynı zamanda kullanılmayan veya iptal edilen-kapatılan karşılıkların bilgiside açıklamalarda yer alır. Her dönem sonu karşılıklar tekrar gözden geçirilerek gerekli tahakkuk şartlarını taşımayanlar iptal edilir veya kapatılır.

Standartta bulunun koşullu borçlar ise; yükümlülüğün güvenilir olarak tahmin edilememesi nedeniyle ve kaynak çıkışına neden olup olmayacağı saptanamayacağı için tahakkuk ettirilemezler. Koşullu borçlar finansal tablo dipnotlarında açıklanırlar. Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük olması durumunda dipnot açıklamalarında da gösterilmezler.

Yine standartta yer alan koşullu varlıklar; işletmenin kontrolünde olmayan ve beklenmeyen olaylardan oluşan ve işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali olan varlıklardır. Ekonomik fayda girişi kesin olmadığından tahakkuk ettirilmezler ve dipnotlarda açıklamaları yapılır. Ancak kesin olması durumunda varlık koşullu değildir ve bilançoda; bilançonun aktif tarafında gösterilirler.

Ülkemizde TMS ve TFRS'lerin kullanımı, 6102 Sayılı TTK ile belirli şirketlerde zorunlu diğer şirketlerde isteği bağlı hale gelmiştir. 'Belirli şirket' ibaresiyle, 6102 sayılı TTK'nın KGK'ya verdiği TMS'lerin uygulama kapsamının belirlenmesine ilişkin kurul kararıyla, TMS'lerin uygulanacağı

şirketlerin ve kriterlerinin belirlenmesi ifade edilmektedir. Şöyle ki; KGK'nın 26 Ağustos 2014 tarihli kararıyla, aşağıda bahsi geçen işletmelerin TMS'leri uygulaması gerektiği belirtilmiştir:

- SPK denetimine tabi ve halka açık işletmelerden aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası, çalışan sayısı elli ve üstü olan şirketler,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nun düzenleme ve denetimine tabi işletmeler,
- Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasüras ve emeklilik şirketleri,
- Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

VUK ve VUK tebliği olan MSUGT'nde ise karşılıklar farklı anlamlarda kullanılmıştır. Genel olarak aktif karşılıklarıyla ilgili hükümler bulunan VUK'da zarar ve gider karşılıklarıyla ilgili kısıtlı hüküm bulunurken, MSUGT ile getirilen Tekdüzen Hesap Planı'nda Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubu yer almıştır. Aynı zamanda MSUGT ve VUK hükümleri uyarınca koşullu varlık ve koşullu borçlarda dâhil olmak üzere diğer önemli tüm açıklamaların finansal tablo dipnotlarında açıklanması zorunlu tutulmuştur.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında ise TMS 37 kapsamında ayrılan karşılıklar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak yer almıştır. Ayrılan karşılıklar, her iki vergi kanunu hükümlerine göre, dönem sonunda vergi matrahına eklenecektir. Yine Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre verilen Yıllık Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde, finansal tablolarla (bilanço, gelir tablosu) birlikte dipnotlarında, koşullu borç ve varlıklarla ilgili bilgilerin açıklanması zorunludur.

Borsa İstanbul'da Makine, Metal Eşya Endeksi'ne tabi işletmelerde TMS 37 standardının uygulaması incelendiğinde, dipnot ve dipnot açıklamalarının işletmeler arasında tutarlı olmadığı görülmüştür. Şirketlerin %33'lük bir kısmı karşılıklar, koşullu borçlar ve yükümlülükler başlığı altında açıklamalarını yaparken, diğer şirketler farklı adlar ve hatta karşılıklar ile koşullu varlık ve borçları farklı dipnotlarda göstermiş ve açıklamışlardır. Uygulama incelemesinde, en çok kullanılan karşılık türleri garanti ve dava gider karşılıklarıdır. Ancak TMS 37 kapsamında olmamasına rağmen, şüpheli alacak karşılığı, çalışanlara sağlanan faydalar standardı kapsamındaki karşılıklar (kıdem tazminatı, izin ücreti karşılıklar vb), ve vergi ile ilgili karşılıklar, TMS 37 kapsamında açıklanan dipnotlarda gösterilmiştir.

Koşullu borç ve koşullu varlık olarak yapılan açıklamalarda, koşullu borç olarak; verilen-alınan teminat, rehin, teminat senedi bilgileri detaylıca açıklanmıştır. Koşullu varlık olarak alınan teminatlar, kefaletler, ipotekler, rehinler açıklanmış ve bunlar TL ve yabancı para cinsinden gösterilmiştir.

Finansal tablo ile ilgilenen kullanıcıların doğru ve güvenilir kararlar alabilmesi için tablolarda bulunan bilgilerin, güvenilir, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması önemlidir. Bu nedenle TMS 37 standardında yer alan hükümlerin, standartta yer aldığı şekilde uygulanması önemlidir.

Sonuç olarak, TTK'nın TMS'ye atıf yaparak uygulanacağını hükmetmesi, TTK ile TMS'nin tutarlılığını gösterirken; VUK, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının getirdiği hükümlerin TMS 37'den farklılıklar gösterdiği görülmüştür. Dünyadaki sermaye hareketliliğinden yararlanmak için uluslararası piyasalara uyumu olabildiğince hızlı gerçekleştirmek isteyen ülkemizin, uluslararası piyasaları ve dünyanın gelişmesini takip edebilmesi ve dünyada etkin olarak yerini alabilmesi için gerekli yasal düzenlemeleri yapması ve bu düzenlemelerin uygulamalarını tekdüze olarak sağlaması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

Acca Paper F7. (2009). *Financial Reporting (International)*. Great Britian: BBP Professional Education.

Akdoğan, N. Ve Sevilengül, O. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 10. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgül, B.A., Akay, H. (2004) *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. 2.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Akyol, M.E., Küçük, M. (2001). *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*. (I. Cilt). Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Babuşcu, S., Hazar, A., Bektaş, S. (2014) *Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Mevzuatta Yer Alan Düzenlemeler ve Standartlar)*. Ankara: Akademi Consulting&Training.

Bayraklı, H.H. (2013). *Genel Vergi Hukuku*. Afyonkarahisar.

Chaudhry, A., Coetsee, D., Bakker, E., Varughese, S., McIlwaine, S., Fuller, C., Rancis, E., Vos, N.D., Longmore, S., Balasubramanian, T V. (2015). *2015 Interpretation And Application Af: International Financial Reporting Standards*. New Jersey: Wiley & Sons Inc.

Elikara, A. (2002). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Yaylım Yayıncılık.

Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. 1.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Greuning, H.V., Scott, D., Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*. Sixth Edition. Washington DC.
- Karahan, S. Ve Çeker, M. (2013). *Ticaret Hukuku-I*. 2. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kaya, A., Hızır, S. (2012). *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İlk İki Kitabı ile Getirilen Değişiklikler ve Yenilikler*. Ankara: DMF Yayınları.
- Konuralp, G. (2005). *Sermaye Piyasaları Analizler, Kuramlar ve Portföy Yönetimi*. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Kumkale, R. (2014). *Tek Düzen Hesap Planı*. 3.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Mackenzie, B. , Coetsee, D. , Njikizana, T. , Selbst, E. , Chamboko, R. , Colyvas, B. , Hanekom, B. (2013). *Interpretation and Application Of International Financial Reporting Standards*. Wiley & Sons Inc.
- Mirza, A. A., Orrell, M., Holt, G.J. (2008). *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*. London: John Wiley & Sons, Inc.
- Mutluer, K. , Herekman, A., Heper, F., Dönmez, R. (2010). *Türk Vergi Sistemi*. 4. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Öncel, M., Çağan, N., Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku*. 2. Baskı. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. 8.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Selvi, Y. (2009). *TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar içinde Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları-Açıklamalar ve Uygulamalar*. İbiş, C. - Selvi, Y. - Yılmaz, F. - Sipahi, B. - Demir, V. - Sarıoğlu, K. (der). İstanbul. İSMMMO Yayın No:99, s.211-231.

Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu (SPL). (2014). *Temel Finans Matematiği ve Değerleme Yöntemleri*.

Tanış, V.N. (2014) *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. 8. Baskı. Adana: Karahan Kitabevi.

Tiffin, R. (2005). *The Complete Guide To International Financial Reporting Standards: Including IAS And Interpretation*. London. Published By Thorogood.

*Yeni Türk Ticaret Kanunu Cep Kitabı*. (2011). Ankara: Adalet Yayınevi.

### ***Makaleler***

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., Uyar, E. (2014). *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar*. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Sayı:23. s:364-397.

Ağca, A. Ve Aktaş, R. (2007). *Uluslar arası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 18. s:227-242.

Akbulak, Y. Ve Şagar, E. (2003). *Karşılıklar: VUK, TTK ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Bakımından Bir Değerleme*. Vergi Dünyası. Sayı:267.

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. s: 89-105.

Altıntaş, A. T. (2011). *Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:1. s:162-174.

Arıkan, V. (1973). *Türk Vergi Hukukunda Karşılıklar*. Ankara Barosu Dergisi. Sayı:3. s:497-506.

Ayçiçek, F. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı: 105. s:71-89.

Bilen, A., Solmaz, H., Çevik, S. (2014). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler*. Dicle Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı 6. s: 15-42

Biyan, Ö. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: 'Eleştiriler ve Öneriler'*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt:12 s:27-55.

Cemalcılar, Ö., *'Karşılıklar' Teriminin Yarattığı 'Karışıklıklar'*. Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi. Sayı:4. Mayıs 2001. s:1-10.

Cenar, I. (2011). *Accounting Policies And Treatments Of Contingent Assets And Liabilities In Public Institutions*. Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica 13. Vol: 2. s:231-240.

Çetin, A. Ve Öğüz, A. A. (2010). *Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi*. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı II. s: 407-430.

- Dinç, E. (2007). *Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:28. s:21-48.
- Erol, M. Ve Atmaca, E. (2003-2004). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminin İş Dünyasında (Sanayi-Ticaret-Hizmet Sektöründe) Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Ampirik Bir Çalışma*. Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt:1. Sayı:1-2. s:113-130.
- Gerşil, A. Ve Sönmez, F. (2007). *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (25 No'lu SPK Tebliği Onsekizinci Kısmı, 37 No.lu TMS ve İlgili Mevzuat Hükümlerine Göre*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 79. s: 121-140.
- Givoly, D., Hayn, C. (2000). *The Changing Time-Series Properties Of Earnings, Cash Flows And Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?* Journal of Accounting and Economics. Vol.29. California. s:287-320.
- İnanç, M. (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter ve Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 105. s:227-246.
- Koç, Y. (1972). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. Cilt:27. Sayı:3. s:971-990.
- Lıght, S.D.A. (2006). *TTK Tasarısı'nın Deniz Ticareti Başlıklı Beşinci Kitabı ile Getirilen Düzenlemeler ve Değerlendirmeler*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:10. s:123-145.
- Lin, Z.J., and Chen, F. (1999). *Applicability of the Conservatism Accounting Convention in China: Empirical Evidence*. The International Of Accounting. Vol:34. No:4. s:517-537.



- Özkan, Ö. ve Kocamış, T. U. (2011). *Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 103. s: 191-212.
- Pham, H. M. (2009). *Accounting Conservatism In International Financial Reporting Standards And U.S. Generally Accepted Accounting Principles*. Inquiry-The University Of Arkansas Undergraduate Research Journal. Volume 10. s: 86-93.
- Suer, A. Z. (2014). *The Recognition of Provisions: Evidence from BIST100 Non-financial Companies*. Procedia Economics and Finance. Sayı: 9. s:391-401.
- Taşdelen, N. (2012). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defterler*. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt:3. Sayı:1. s:259-295.
- Taşkın, Y. (2012). *Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı:114. s:99-112
- Uluslan, H. (2004). *Koşullu Borç, Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 69. s:200-219.
- Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). *6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma*. Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 55. ss. 11-33.
- Watts, R.L. (2002). *Conservatism in Accounting*. Simon School Of Business Working Paper. Vol: FR 02-21. s: 1-36.

Yalçınkaya, T. (2004). *Risk ve Belirsizlik Algılamasının İktisadi Davranışlara Yansımaları*. Muğla Üniversitesi İİBF Tartışma Tebliğleri, No: 2004/05

Yükçü, S. Ve Yaşar, Ş., *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi*. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı:40. Haziran 2013. s:1-13.

### ***Bildiri ve Sempozyumlar***

Durmuş. A.H. (1995). *Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu*. İSMMMO Uluslararası Muhasebe Sempozyumu. Bildiriler Kitabı. İstanbul: 1-17.

Esendemirli, E. Ve Yeğinboy, Y. (2014). *TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar İle Şirket Karlılıkları İlişkisi-Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlere Yönelik Bir Uygulama*. 4. Uluslar arası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu. Bildiri Kitabı. İstanbul: 111-121.

Güçlü, F. (2011). *6102 Sayılı Yeni TTK'ya Genel Bir Bakış. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu*. Ankara: Ankara Barosu Yasa İzleme Enstitüsü. 29-35.

Gürer, H., (2008). *TMS Kapsamında Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması*. VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Antalya. s:91-99.

Üstünel, B. (2003). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları*. İSMMMO Uluslararası Muhasebe Sempozyumu. Bildiriler Kitabı. s:1-6.

## **Tezler**

- Akça, Ö. (2010). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Atılım Üniversitesi SBE.
- Aktürk, A. (2008). *Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve İMKB Ulusal Sınai Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE.
- Akyol, Ö. (2009). *Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Aydın, F. (2011). *Vergi Usul Kanunu ve Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (TMS) Uyarınca Amortisman Uygulamalarının Mukayesesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi SBE.
- Bayraktar, B. (2008). *Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi Açısından Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdikleri ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırmalı Bir Örnek*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi SBE.
- Bulanık, A. (2009). *Maliyetlerin Denetimi ve SPK, VUK, TMS Açısından İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Cebeci, Y. (2014). *Finansal Tablolar Anazili Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

- Çalış, N. (2013). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları İle Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılıklı İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi SBE.
- Çiçek, H. (1998). *Türk Muhasebe Hukuku'nda Karşılıklar ve Uluslar arası Standartlarla Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Muğla: Muğla Üniversitesi.
- Dursun, N.N. (2007). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi SBE.
- Gök, A. (2007). *Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya'da Yapılan Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Malatya: İnönü Üniversitesi SBE.
- Jarva, H. (2010). *Essays On Accounting Conservatism And Goodwill Write-Offs*. Published Doctoral Dissertation. Finland: University of Oulu Faculty of Economics and Business Administration Department Of Accounting.
- Kaban, N. (2007). *Muhasebenin İhtiyatlılık Kavramının Karşılıklar ve Yedekler Açısından Karşılaştırılmalı Bir İncelemesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Kurt, A. (2013). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE.
- Morgül, T. (2014). *Paranın Zamansal Değeri*. Lisans Bitirme Projesi. Yalova: York Üniversitesi Türkiye Temsilciliği İşletme Bölümü.

- Ozansoy, A. (2010). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Analizi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi SBE.
- Öğüz, A.A. (2007). *Türkiye Muhasebe Standardı-TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Özer, F. (2012). *TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve İşletme Performansına Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE.
- Polat, B. (2015). *5411 Sayılı Bankacılık Kanununundaki Özel ve Genel Karşılıklar, Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Beykent Üniversitesi SBE.
- Sariaslan, A.S. (2003). *Sermaye Bütçelemesinde Risk Analizi Yöntemleri ve Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi SBE.
- Şenol, H. (2005). *Ulusal ve Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Göre Varlıkların Değerlemesi: SM ve SMMM'lerin Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE.
- Tuncer, N.S. (2013). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İşletmelerde Uygulanması Öngörülen Muhasebe Standartlarının Entegrasyonu ve Bir Uygulama Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

Yar, E. C. (2009). *Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Atılım Üniversitesi SBE.

Yolcu, İ. (2010). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği İle TMS Uyumlaştırması ve Örnek Hesap Planı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

### ***İnternet Kaynakları***

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3280> (27.03.2016).

Akar, Ç. (2010) *Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. [http://www.tdms.saglik.gov.tr/Dosya/TMS\\_1.Gun\\_Sunulari.pdf](http://www.tdms.saglik.gov.tr/Dosya/TMS_1.Gun_Sunulari.pdf) (21.03.2016)

Aktürk, A., ve Şenol, H. (2008). *Conservatism Concept In Accounting And A Search On Companies Traded In Ise Public Industrial Index*. <http://epoka.edu.al/new/icme/22.pdf> (14.05.2016).

Avder, E. (2006). *Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tekdüzen Hesap Planı*. <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> (21.03.2016).

Başbakanlık Mevzuat Bilgi Sistemi. *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.4.193&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=gelirvergisi&Tur=1&Tertip=4&No=193> (29.12.2015)

Başbakanlık Mevzuat Bilgi Sistemi. *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*. <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=vergiusul&Tur=1&Tertip=4&No=213> (29.12.2015)

Başbakanlık Mevzuat Bilgi Sistemi. *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.*

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.5520&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=kurumlarvergisi&Tur=1&Tertip=5&No=5520> (29.12.2015)

Başbakanlık Mevzuat Bilgi Sistemi. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.*

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.6102&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=turkticaret&Tur=1&Tertip=5&No=6102> (29.12.2015).

*Belirsizlik ve Haberalma.*

[http://www.acikders.org.tr/pluginfile.php/1583/mod\\_resource/content/1/HAFTA\\_11\\_BELIRSIZLIK.pdf?forcedownload=1](http://www.acikders.org.tr/pluginfile.php/1583/mod_resource/content/1/HAFTA_11_BELIRSIZLIK.pdf?forcedownload=1) (07.02.2016).

*BIST Pay Endeksleri Temel Kuralları.*

<http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/endeksler/bist-pay-endeksleri-temel-kurallari.pdf?sfvrsn=10> (09.04.2016).

*Contingent Liabilities.* Pakistan Economic Survey 2009-10. s:257-259.

[http://www.finance.gov.pk/survey/chapter\\_10/conti.pdf](http://www.finance.gov.pk/survey/chapter_10/conti.pdf) (18.05.2016).

*Değerleme.*

[http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz\\_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek\\_201201/1c.htm](http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek_201201/1c.htm) (28.03.2016).

Deloitte (1). *'UFRS 1 Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması'* *Uygulama* *Örneği.*

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UFRS%201%20Uluslararası%20Finansal%20Raporlama%20Standartları%20Uygulaması%20Örneği.pdf> (26.12.2015).

Deloitte (2). *UMS 37 Karşılıklar, Sarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar Uygulama* Örneği.

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/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).

Difference between provisions and accrued expenses.  
<http://www.investopedia.com/ask/answers/030215/whats-difference-between-accrued-expenses-and-provisions.asp> (16.05.2016).

Ernst & Young. *100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu: Ticari İşletme, Anonim ve Limited Şirketler Hukuku.*  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100\\_soruda\\_TTK/\\$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf) (12.03.2016).

*For Accounting Professionals- IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.* (2011). <http://bankir.ru/website/static/files/39/38397-ias37provisionscontingentliabilitiesandcontingentassetsfinal.doc> (07.02.2016).

Handbook for municipal finance officers-Accounting Pronouncements: *GAMAP 19: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent assets* (2007). <http://cdn.entelectonline.co.za/wm-566841-cmsimages/B11Accounting-Provisions.contingentliabilitiesandcontingentassetsAY.doc> (06.02.2016).

*Hesap Planı Açıklamaları.*

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5.html> (25.02.2016).

[http://denetimkilavuzu.com/Assets/Content/file/TMS\\_37\\_\\_Karsiliklar\\_Kosullu\\_Borcalar\\_Kosullu\\_Varliklar\\_Egitim\\_Sunumlari.ppt](http://denetimkilavuzu.com/Assets/Content/file/TMS_37__Karsiliklar_Kosullu_Borcalar_Kosullu_Varliklar_Egitim_Sunumlari.ppt) (24.01.2015).



<http://www.borsaistanbul.com/>

<http://www.spk.gov.tr/>

<https://www.kap.gov.tr/default.aspx>

IFRS Vakfı. (2009). *Modül 21 - Karşılıkla, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*. <http://www.ifrs.org/Documents/modul21.pdf>

*Ipsas 19 - Provisions, Contingent Liabilities And Contingent Assets* (2002). <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-19-provisions-c.pdf> (23.01.2016).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). *2010 Faaliyet Raporu*. S:26 [http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu\\_2010son2.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf) (27.12.2015)

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı. [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2015/TMS/TMS37.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS37.pdf) (22.11.2015).

Kenger, E. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye'nin Bağımsız Denetim Sorunu*. <http://www.muhasebettr.com/yazarlarimiz/erdal/004/> (21.02.2016).

Muhasebetürk, *Karşılık Nedir*, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/394-k/3055-karsilik-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html> (18.12.2015).

Öğredik, G. *Vazgeçilen Alacağın Zarardan Mahsubu ve Bu Mahsubun Muhasebeleştirilmesi, Değersiz Alacaklar ile Vazgeçilen Alacaklar Arasındaki Karşılıklı İlişkinin İncelenmesi ve Özellik Arz Eden Bazı Durumlar*. <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2013Vazgecilen.pdf> (03.04.2016).

Pwc. *Yeni Türk Ticaret Kanunu Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme.*  
<http://www.pwc.com.tr/tr/publications/assets/ttk-yeni-turk-ticaret.pdf>  
(21.02.2016).

Resmi Gazete (2011). 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111102-5.htm>  
(27.12.2015).

Resmi Gazete (RG), *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,*  
[http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf) (18.12.2015).

Serberker YMM. *Türkiye Finansal Raporlama Standartları.*  
<http://www.serberkerymm.com/file?key=50b8c15e91ca1&act=download>  
(21.12.2015).

Seven, V. *Kıymetli Evrak.* <http://www.taa.gov.tr/indir/yrd-doc-vural-seven-kiymetli-evrak-ZG9zeWF8eXJkLWRvYy12dXJhbC1zZXZlbi1raXltZXRSaS11dnJhay5wZGZ8MTg/> (03.03.2016).

Şanlı, N. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdikleri.*  
[http://www.cgscenter.org/Eklenti/2,ufrs-ve-ttknin-getirdikleriozel-bultenpdf.pdf?0&\\_tag1=D0E613F2149B9BB5DC38D93024B1555B31AE8E2F&crefer=9E5C83D3B71DE8D0DBD5E9306BF8E8D83BF2C568C85549BA86FB9AF6D526E9D8](http://www.cgscenter.org/Eklenti/2,ufrs-ve-ttknin-getirdikleriozel-bultenpdf.pdf?0&_tag1=D0E613F2149B9BB5DC38D93024B1555B31AE8E2F&crefer=9E5C83D3B71DE8D0DBD5E9306BF8E8D83BF2C568C85549BA86FB9AF6D526E9D8) (12.03.2016).

Telimen, İ. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yenilikler, Riskler ve Fırsatlar)*.  
<http://www.fka.org.tr/ContentDownload/6102%20SAYILI%20YEN%C4%B0%20T%C3%9CRK%20T%C4%B0CARET%20KANUNU.pdf>  
(21.12.2015).

*The Consept Of Contingent.* <http://www.merriam-webster.com/dictionary/contingent> (16.05.2016).

*The Consept Of Contingent.*  
<http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/contingent>  
(16.05.2016).

*The Concept Of Contingent Liability.*  
<http://www.accountingtools.com/contingent-liability> (18.05.2016).

*The Concept Of Contingent Liability* <http://www.fool.com/knowledge-center/2015/10/25/gaap-guidelines-for-contingent-liabilities.aspx>  
(18.05.2016).

*The Concept Of Contingent Liability.*  
<http://www.accountingcapital.com/liabilities/contingent-liabilities/>  
(18.05.2016).

*The Concept Of Liability.* <http://accounting-simplified.com/liabilities.html>  
(18.05.2016).

The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) (2016). *Educational Material on Indian Accounting Standard (Ind AS) 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.*  
<http://resource.cdn.icai.org/42086indas31749as37.pdf> (16.05.2016).

The Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2009). *International Financial Reporting Standards (IFRS): What Internal Auditors Need to Know*.

<https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/International%20Financial%20Reporting%20Standards%20IFRS%20What%20Internal%20Auditors%20Need%20to%20Know.pdf> (12.01.2016).

*TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar*.  
[http://www.verginet.net/dtt/1/TMS37KarsiliklarKosulluBorclarveKosulluVarliklar\\_6629.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/TMS37KarsiliklarKosulluBorclarveKosulluVarliklar_6629.aspx) (19.05.2016).

Türk Dil Kurumu (TDK), *Güncel Türkçe Sözlük*,  
[http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56744e371c4b88.79234682](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56744e371c4b88.79234682) (18.12.2015).

*Türk Ticaret Kanunu Tasarısı*. <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>  
(02.03.2016).

*Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi*.

<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> (26.03.2016).

*UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*.

<http://busiad.org.tr/admin/Files/My%20Documents/File/Jale%20Akka%C5%9F%20Sunum%201.pdf> (23.02.2016).

*www.verginet.net. Vazgeçilen Alacaklar ve Uygulamaya İlişkin Bir Örnek*.

[http://www.verginet.net/dtt/4/VazgeçilenAlacaklarVeUygulamayaİliskinBirOrnek\\_9151.aspx](http://www.verginet.net/dtt/4/VazgeçilenAlacaklarVeUygulamayaİliskinBirOrnek_9151.aspx) (03.04.2016).

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Sefa ÖZBEK  
Doğum Yeri ve Tarihi : İstanbul - 1991  
E-Mail : sefa-ozbek@hotmail.com / sefazbek@gmail.com

### EĞİTİM DURUMU

Yüksek Lisans : İstanbul Arel Üniversitesi Muhasebe ve  
Finasman Bölümü (2014- 2016)  
Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü (2011-  
2013)  
Önlisans : İstanbul Üniversitesi Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Bölümü (2009-2011)  
Lise : Bayrampaşa Ticaret Meslek Lisesi (2005-2009)

### MESLEK UYGULAMASI

2008-2009 : İstanbul Halk Ekmek AŞ (Lise Stajyeri)  
2012- : SMMM Orhan ALTILAR (Muhasebe Elemanı)  
2014- : SMMM Orhan ALTILAR (SMMM Stajyeri-  
Muhasebe Şefi)