

TMS 37 KAPSAMINDAKİ KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR, KOŞULLU VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ¹

ACCOUNTING OF PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES, CONTINGENT ASSETS IN SCOPE OF IAS 37

PROF.DR. HAYRETTİN USUL

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü
Hayrettin.usul@ikc.edu.tr

ÖĞR.GÖR. FİGEN ÖZER KEÇE

Süleyman Demirel Üniversitesi, Uluborlu Selahattin Karasoy Meslek Yüksekokulu
figenozer@sdu.edu.tr

ÖZET

Bu çalışmada Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından 37 No'lu Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardı ele alınmıştır. Öncelikle; bu kavramlar hakkında genel bir bilgi verilmiş; işletmelerin karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkları hangi durumlarda tahakkuk ettirebileceği ve finansal tablo dipnotlarında ilgili kavramlara ilişkin hangi bilgilerin açıklanması gerektiği ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu açıklamalar yapıldıktan sonra, bir işletmenin TMS 37 kapsamında gerçekleşen olaylara ilişkin karşılık ayırması durumunda muhasebe kayıtlarını nasıl yapacağı incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: UFRS, TMS 37, Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar

ABSTRACT

This study tries to gain an insight into the number 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, one of the International Financial Reporting Standards. At first a general overview has been provided about these concepts, and then under what circumstances businesses accrue provisions, contingent liabilities and contingent assets and what kind of information related to the concepts about financial statements should be explained have been examined in detail. After these explanations, in the event that recognizes provision related to incidents that occur within the scope of IAS 37 of a business, the accounting records have been examined how to will make.

Keywords: IFRS, IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets

¹ Bu makale, yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen "TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve İşletme Performansına Etkisi" başlıklı yayınlanmamış yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Söz konusu çalışma, Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından, 2975-YL-11 no'lu proje ile desteklenmiştir.

1. GİRİŞ

Ekonomik kararlar finansal bilgilere dayanılarak alınır. Finansal bilgilerin kaynağı ise muhasebedir. Muhasebe ise, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgiyi üretme ve ilgili taraflara raporlama gibi ortak amaca yönelik ve birbiriyle bağlantılı öğeler bütününden oluşan bir sistemdir. İşletmelerde üretilen finansal bilgileri işletmeye ilişkili olan paydaşlara iletilmesini sağlayan bu sistem; aynı zamanda da işletmenin dışa dönük yüzünü oluşturmaktadır. Finansal bilgilerin doğru ve dürüst olarak hazırlanması, bilgi kullanıcıların işletmeyle ilgili olarak alacakları kararların da doğru ve dürüst olmasına neden olacaktır. Bu doğru ve dürüstlük aynı zamanda da işletmelere finansman kaynağı yaratacaktır.

Bu bağlamda da Türkiye Muhasebe Standartları, işletmelerin yayımlamış oldukları finansal bilgilerin gerçeğe uygun olarak hazırlanmasını ve tereddüde düşülmeyecek şekilde oluşmasını istemektedir. Bu standartlardan bir tanesi de TMS 37'dir.

Bu çalışmanın konusu olan TMS 37. standart; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkları incelemektedir. Bu çalışmada TMS 37 ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

2. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

İşletmeler kârlarını manipüle etmek için karşılıkları kullanarak yatırımcıları yanıltabilmektedirler. Benzer şekilde de; koşullu varlıklar ve borçların mevcudiyetinin raporlanmaması kullanıcıların işletmenin finansal performansını, konumunu ve geleceğini etkileyebilecek durumları net bir şekilde anlayamamasına neden olmaktadır. TFRS; tüm karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar için tanımlama ve ölçüm esaslarını belirleyerek; karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların yapısı, zamanlaması ve miktarını anlamak için kullanıcılara yardımcı olacak açıklamaların yapılmasını zorunlu kılmaktadır (Husey ve Ong, 2005: 147). Bu açıklamaların yapılması karşılıklar, koşullu borçlar ve varlıklara ilişkin belirsizlikleri azaltır ve finansal tablo kullanıcıları için mevcut bilginin değerini artırır (Linsmeler vd., 1998: 199). Mevcut uygulamalarımızdan oldukça farklı olan bu standart bütün işletmeleri etkilemektedir. Pasifte borç ve gider karşılıkları ile ilgilidir, ayrıca koşullu borçlar ve varlıklarla ilgili önemli açıklamalar gerektirmektedir (Ankaraymmo, 2011).

2.1. Karşılıklar

Tekdüzen Hesap Planı'na göre karşılık kavramı, ihtiyatlılık, sosyal sorumluluk, tam açıklama ve dönemsellik kavramlarının bir gereği olarak; gelecekteki muhtemel zarar, ziyan ve tazminatlardan dolayı aktif kıymetlerde ortaya çıkabilecek bir değer azalışına karşı temkinli davranılması olarak tanımlanmaktadır (Özkan, 2000: 180). Ayrıca karşılık kavramının muhasebe literatürümüzde değerlendirilmesi karşılıkları (indirimler), gider karşılıkları (tahmini borçlar), yedek niteliğindeki karşılıkları kapsadığı görülmektedir (Cemalcılar, 2001: 2). Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesinde karşılıklar; "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç

mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara denir." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi mevzuatına göre alacaklar ile ilgili karşılık ayırabilmek için ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ve de dava veya icra safhası şartı aranırken; stoklarda ise karşılık ayırabilmek için en az %10 değer düşüklüğü ve takdir komisyonu kararı aranmaktadır (Demir, 2011: 48).

TMS 37'ye göre karşılıklar, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Daha detaylı bir şekilde ele alındığında karşılıklar, geçmişteki bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ve ne tutarda ödeneceği belli olmayan borçlardır (Kaval, 2005: 477). Garantiler, satış primi karşılıkları, ana tamiratlar, kendini sigortalama çevre kirliliği, çekilme veya terk etme maliyetleri, dezavantajlı sözleşme, yeniden yapılandırma, davalar standartta yer alan karşılık kavramı ile ilgili örneklerdir (Örten vd., 2010: 586-587; ACCA Paper 2.5, 2005: 232-233, alıntılan Akarçay Öğüz, 2007: 58-59-60; Özkan, 2000: 197).

Karşılıklar; ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden, gelecekteki harcamanın zamanı ve miktarı konusundaki belirsizlikler nedeniyle ayrılır (Gheorge, 2008: 97). Başka bir ifadeyle diğer yükümlülükler kesin bir borç niteliğindedirken karşılıklar muhtemel borç niteliğindedir (Kaval, 2005: 477).

TMS 37'ye göre; riskler ve belirsizlikler, gelecekteki olaylar, varlıkların elden çıkarılmasının beklenmesi, tazminatlar, karşılıkların değerlemesi ve kullanımı gibi durumlara karşılık tutarının ölçülmesinde ve kayıtlara alınmasında dikkat edilmelidir. Dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekildedir;

- Gelecekteki muhtemel yükümlülüğün karşılık tutarı, olayları çevreleyen riskler ve belirsizler dikkate alınarak en iyi şekilde tahmin edilmelidir (Tiffin, 2004: 80). Ancak belirsizlik, yükümlülüğün kasıtlı bir şekilde abartılmasını veya aşırı karşılık ayrılmasını haklı göstermez (Epstein ve Mirza, 2004: 514) Ayrıca riskler ve belirsizlikler hakkında gerekli durumlarda dipnotlarda açıklama yapılır (TMS 37, md. 85-b).
- Gelecekteki olayların, yükümlülük tutarını etkileyeceği hususunda yeterli ve tarafsız kanıt varsa, bu durum karşılık tutarına yansıtılır (Demir ve Aslan, 2008: 834).
- Elden çıkarılması beklenen varlıklardan sağlanan kazançlar, bir karşılığın belirlenmesinde dikkate alınmamalıdır (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 182).
- Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli nakit çıkışlarının bir kısmının veya tamamının başka bir tarafça ödenmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi ve 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. Herhangi bir karşılık gideri,

buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düştükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alır (Gücenme Gençoğlu, 2007: 276).

- Karşılıklar, her bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilmeli ve en iyi tahmini yansıtabilecek şekilde ayarlanmalıdır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların transferi artık olası değilse, karşılık iptal edilmelidir (Black, 2003: 208).
- Karşılıklar tahmini olma ve nakit olmama özellikleri gereği de manipülasyona açık hale gelebilirler. Bir kullanıcı bir işletmenin çalışma performansını anlamak ve işletmeyi genel olarak değerlendirebilmek için karşılıkları temel alıyorsa, o zaman karşılıkların doğru bir şekilde anlaşılması hayati bir öneme sahiptir (Antill ve Lee, 2005: 129). Bu yüzden standart, karşılıkların finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılması için bir takım koşullar belirlemiştir. Bu koşullar (Örten vd., 2010: 583):
- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan hukuki veya zımni mevcut bir yükümlülüğün bulunması; işletmenin hukuki veya zımni bir kabulden doğan söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması durumudur (Denetimnet, 2011). Mevcut bir yükümlülüğün var olup olmadığının açık olmadığı nadir durumlarda, bilanço tarihi itibarıyla eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali, olmaması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir (Bayazıtlı vd., 2006: 275). Bir olay başlangıçta yükümlülük doğurmazken, yapılan yasal bir düzenlemeden sonra zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe dönüşebilir (Demir ve Aslan, 2008: 832).
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması; belli bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği (gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olduğu) durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının olası olduğu kabul edilir (TMS 37, md. 23).
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması; karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, bilanço tarihi itibarıyla mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla yapılan harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır (Bayazıtlı vd., 2006: 275). En gerçekçi tahmin, yükümlülüğün, bilanço tarihinde yerine getirilmesi ya da üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır (IFRS, 2010). Karşılık olarak kayıtlanan tutarı ölçmek için standarda göre gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi, beklenen değer yöntemi, bugünkü değer yöntemi kullanılır (Gerşil ve Sönmez, 2007: 130).

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeye sahip ise, sözleşme kapsamındaki mevcut yükümlülük tanınmalı ve karşılık olarak ölçülmelidir (International Accounting Standards Committee, 2001: 315). Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme; sözleşmede bulunan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin, aynı sözleşmeden beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmelerdir (TMS 37, md. 68).

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Eğer gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği bekleniyorsa, faaliyete ilişkin belli varlıklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. İşletme, söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını, "TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı çerçevesinde kontrol eder (Selvi, 2009: 220). Bu nedenle, bir işletme yalnızca gelecekteki bir tarihte harcamalara maruz kalacağı niyeti ya da gelecekteki faaliyet zararları beklentisi ile karşılık ayıramaz (bu zararlar ekonomik açıdan zararlı bir sözleşme ile ilgili olmadığı sürece) (PricewaterhouseCoopers, 2010: 45).

Yeniden yapılandırma bir işletmenin faaliyet kapsamını ya da işi yapış şeklini değiştiren, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır (Mirza vd. 2006: 280). Yeniden yapılandırma tanımına girebilecek örnek olaylar; bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi, bir ülke ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması, bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler, işletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalardır (TMS 37, md.70.). Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık; sadece bilanço tarihi itibarıyla yeniden yapılandırmanın gerçekleştirilmesine ilişkin olarak yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün bulunması halinde muhasebeleştirilir. Diğer bir ifadeyle, yeniden yapılandırmaya ilişkin bir karşılığın tahakkuk ettirilmesi için yönetimin niyetinin olmasından daha fazla şey gerekmektedir. Çünkü niyetler zamanla değişebileceği için işletmeye yükümlülük getiren geçmiş olaylar değildirler. Yükümlülük, bu niyetler (örneğin; işletmenin diğer taraflara belirli sorumlulukları üstleneceğini kamuya duyurmak yolu ile göstermesi ve bunun sonucunda diğer taraflar üzerinde bu sorumlulukları yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturması ile) işletmeden kaynak çıkışı için kaçınılmayacak taahhütler haline geldiklerinde ortaya çıkar ve bir karşılık muhasebeleştirilir (IFRS, 2010).

Vergi yasalarına göre karşılık giderleri ayrılan hesap döneminde vergi matrahından indirilemez. Dolayısıyla karşılık giderlerine ilişkin tutarlar yılsonunda vergi matrahına gelirken, ticari kâra eklenirler. Ödendikleri dönemde de vergi matrahından indirilirler. Bu amaçla işletmeler isterlerse nazım hesaplardan yararlanırlar. Bu hesapların başka bir özelliği ise, matraha ilave edilen tutarların Ertelenmiş Vergi Varlığı oluşturmaları ve matrahtan indirimlerin ise, Ertelenmiş Vergi Varlığı'nda azalma meydana getirmeleridir (Kaval, 2005: 484).

Finansal tablo kullanıcılarının karşılıklar hakkında daha detaylı bilgiye sahip olabilmeleri açısından; işletme her bir karşılık sınıfı için, dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değeri, dönem içerisinde ayrılan karşılıklar, dönem boyunca kullanılan tutarlar, dönem içinde kapatılan kullanılmayan tutarlar ve iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar hususunda finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmalıdır (Bayazatlı vd., 2006: 277-275).

2.2. Koşullu Borçlar

TMS 37'ye göre koşullu borçlar, yalnızca gelecekteki belirsiz olaylar tarafından mevcudiyetleri teyit edilecek olan olası yükümlülüklerdir. Koşullu borçlar yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacak

ödemenin muhtemel olmaması ve yükümlülük tutarının güvenilir biçimde ölçülememesi nedeniyle muhasebeleştirilemezler (Morley, 2009: 129).

Diğer bir ifade ile koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimali az ise finansal tablolara yansıtılmazlar, ancak ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimali yüksekse finansal tablo dipnotlarında açıklanırlar (Selvi, 2009: 214). İşletme, her bir koşullu borç sınıfı için, bilanço tarihi itibarıyla ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer vermekte ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması halinde finansal etkisine ilişkin bir tahmin, kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin ve tazminat olasılıkları hakkında açıklamada bulunur (Gökçen vd., 2011: 476).

Ayrıca çok nadir durumlarda, bu bilgilerin bir kısmının ya da tamamının açıklanması koşullu borçlar konusunda diğer tarafla anlaşmazlık içinde olan işletmenin pozisyonuna ciddi bir şekilde zarar vereceği düşünüldüğünde, işletmenin bu bilgileri açıklamasına gerek yoktur; ama işletme bilginin açıklanmamasının nedenini ve anlaşmazlığın genel niteliğini belirtmelidir (Mirza vd., 2006: 282).

Kısacası, karşılık ile koşullu borçlar arasındaki farkı şu şekilde açıklayabiliriz. Karşılıklar finansal tablolarda gösterilme aşamasına gelmiş yükümlülükleri, koşullu borçlar ise finansal tablolarda gösterilme aşamasına gelmemiş yükümlülükleri ifade eder. Dolayısıyla bunlar bilançoların dipnotlarında gösterilir. Burada dikkat edersek karşılıklarda yükümlülük gerçekleşmişken, koşullu borçlarda gerçekleşme ihtimal dâhilindedir (Usul, 2013: 275).

2.3. Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve varlığı işletmenin tamamen kontrolünde olmayan gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olan varlıklardır (Ataman Akgül, 2011). Başka bir ifadeyle; koşullu varlıklar, mevcudiyetleri gelecekteki olaylarla teyit edilecek olan olası varlıklardır (Morley, 2009: 129).

Koşullu varlıkları, işletme finansal tablolarına yansıtmaz. Çünkü koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilmeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabilir (Gücenme Gençoğlu, 2007: 278). Koşullu varlıklar sadece dipnotlarda belirtilir. Ancak gelirin gerçekleşmesi kesinleştiğinde ilgili varlık artık şarta bağlı olmadığı için kayıtlara alınmalıdır (Deloitte, 2010: 99). İşletme her koşullu varlık sınıfı için dipnotlarında varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama, finansal etkisinin tahmini ile ilgili bilgi vermelidir (Greuning, 2009: 191).

3. 2. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR, KOŞULLU VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada bir üretim işletmesinin karşılaşılabileceği; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ait örnek problemler aşağıda verilmiş ve TMS'ye göre muhasebe kayıtları yapılmaya çalışılmıştır.

- İşletmenin 3 yıl garanti vererek sattığı ürünlere ilişkin tahmini garanti gider karşılıkları tutarı 1.827.488 TL'dir.
- İşletmeye işine son verilen şirket çalışanı tarafından bir tazminat davası açılmıştır. Ayrıca işletmenin Danıştay'a açtığı bir dava da bulunmaktadır. Bu davalar nedeniyle ayrılan karşılık tutarı 45.195 TL'dir.
- İşletme satışları belli bir ciroyu aşan bayilerine belli oranlarda ödeme yapacaktır. Bu kapsamda da ayrılan karşılık tutarı 130.120 TL'dir.
- İşletmenin üretim esnasında çevreye verdiği zarar nedeniyle ceza alması beklenmektedir. Bu kapsamda ayrılan karşılık tutarı 35.200 TL'dir.
- İşletme tarafından yapılan mal alım ve kira sözleşmeleri zaman içinde dezavantajlı hale gelmiş ve bu sözleşmeler için 322.000 TL karşılık ayrılmıştır.
- İşletme, bünyesindeki A fabrikasını taşımaya karar vermiş ve buna yönelik olarak da 280.780 TL yeniden yapılandırma karşılığı ayırmıştır.
- İşletmenin kendi tüzel kişiliği adına vermiş olduğu TRİ (Teminat, Rehin ve İpotek)'lerin toplam tutarı 115.375 TL'dir.
- İşletme tarafından müşterilerden alınan teminat mektupları ve ipoteklerin toplam tutarı 59.367 TL'dir.

3.2. Örneklerin Çözümü

Çalışmada TMS 37'ye göre karşılık kapsamına giren yukarıdaki durumlara ilişkin kayıtları yapılacak ve standartta koşullu borç ve koşullu varlık olarak ifade edilen yukarıdaki olaylara ilişkin ise herhangi bir kayıt yapılmayıp sadece dipnotlarda bilgi verilecektir.

3.2.1. Karşılıkların Kayıtlarının Yapılması

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi; TMS 37'ye göre karşılıklar aşağıda verilen yevmiye kayıtlarına göre yapılacaktır.

Garanti Gider Karşılıklarının Kaydı

31/12/2013	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	1.827.488
479 Borç ve Gider Karşılıkları	1.827.488
/ /	

31/12/2013	
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	1.827.488
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yan.	1.827.488
/ /	

31/12/2013	
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yan. Hes.	1.827.488
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	1.827.488
/ /	

Dava Karşılıklarının Kaydı

31/12/2013	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	45.195
379 Borç ve Gider Karşılıkları	45.195
/ /	

Satış Primi Karşılıklarının Kaydı

31/12/2013	
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	130.120
379 Borç ve Gider Karşılıkları	130.120
/ /	

31/12/2013	
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	130.120
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yan.	130.120
/ /	

31/12/2013	
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yan. Hes.	130.120
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	130.120
/ /	

Çevreye Verilen Zarar Karşılıklarının Kaydı

31/12/2013	
730 Genel Üretim Giderleri	35.200
379 Borç ve Gider Karşılıkları	35.200
/ /	
31/12/2013	
151 Yarı Mamuller Üretim	35.200
731 Genel Üretim Giderleri Yan.	35.200
/ /	
31/12/2013	
152 Mamuller	35.200
151 Yarı Mamuller Üretim	35.200
/ /	
31/12/2013	
620 Satılan Mamuller Maliyeti	35.200
152 Mamuller	35.200
/ /	
31/12/2013	
731 Genel Üretim Giderleri Yan. Hes.	35.200
730 Genel Üretim Giderleri	35.200
/ /	

İşletmemizin yarı mamul ve mamul stokunun bulunmadığı varsayılmıştır.

İşletme Açısından Dezavantajlı Hale Gelmiş Sözleşmeler İçin Ayrılan Karşılıkların Kaydı

31/12/2013	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	322.000
379 Borç ve Gider Karşılıkları	322.000
/ /	

Yeniden Yapılandırma Karşılıklarının Kaydı

31/12/2013	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	280.780
379 Borç ve Gider Karşılıkları	280.780

TMS 37 kapsamındaki karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu için, işletme bu tür giderleri nazım hesaplarda takip edebilir. Ayrıca bu giderler işletme açısından "Ertelenmiş Vergi Varlığı" meydana getirir.

TMS 37 Kapsamındaki Karşılıkların Nazım Hesaplarda Takip Edilmesi

31/12/2013	
970 K.K.E.G ve Matraha İlaveler	2.640.783
975 K.K.E.G ve Matraha İlave Karşılığı	2.640.783

Ertelenmiş Vergi Varlığına İlişkin Düzeltme Kaydı

31/12/2013	
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	528.157
691 Sürdürülen Faaliyetlerden Dön. Karı Yasal Vergi Gideri	528.157
691.10 Ertelenmiş Vergi Varlığı Gelir Etkisi	528.157
(2.640.783*0.20 = 528.157)	

3.2.2. Koşullu Borç ve Varlıkların Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklaması

Finansal tablo kullanıcılarının koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ile ilgili daha detaylı bilgiye sahip olabilmeleri için gerekli bilgilerin finansal tablo dipnotlarında ayrıntılı bir şekilde açıklanması 37 N'lu standardın amaçlarından biridir. İşletmemiz TMS 37 kapsamında bilanço ve gelir tablosunu düzenledikten sonra aşağıdaki bilgileri dipnotlarında açıklaması gerekir.

Koşullu Borçlar ve Varlıklar; geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolü altında olmayan olayların gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı muhtemel yükümlülükler ve varlıklardır. Koşullu borçlar ve varlıklar finansal tablolara yansıtılmayıp dipnotlarda açıklanır. Bunlar ise 115.375 TL olan koşullu borçlar ile 30.436 TL olan alınan teminat mektuplarıyla 59.367 TL olan alınan ipoteklerden oluşan ve koşullu varlık olarak tanımlanan değerlerden oluşmaktadır.

4. SONUÇ

TMS'nin karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardının amacı; temel muhasebe kavramlarından "ihtiyatlık" kavramına uygun olarak, işletmenin ileride karşı karşıya kalacağı veya kalabileceği giderlere ilişkin gerekli olan önlemlerin şimdiden alınmasını sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle; ihtiyatlık kavramı, kesin olarak belirlenmemiş risklere karşı koruma tedbirlerinin olay gerçekleşmeden önce alınmasını gerekli kılmaktadır.

Bu bağlamda da; ihtiyatlık ilkesi gereği ayrılan karşılıklar ile işletmenin "sosyal sorumluluk" kavramı da yakın ilişki içindedir. Geleceğin belirsiz olmasından dolayı, gelecekte olabilecek olumsuz bir duruma karşı şimdiden tedbir alan bir işletme; ileride uğrayabileceği bir zararı önlemekte ve böylece de kullanıcılara gerçek ve risklerden arınmış bilanço sunmaktadır.

Gelecekte meydana gelecek muhtemel zararlar için karşılık ayrılıp finansal tablolara yansıtılması; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin bilgilerin dipnotlarda açıklanması finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve kullanıcıların doğru bir şekilde karar alması açısından oldukça önemlidir ve böylece karar alma durumunda olanlar da; daha isabetli, daha doğru ve daha güvenilir karar alabileceklerdir. Böylece; şeffaflık, güven sağlanacak ve de sermaye piyasalarının derinliği artacaktır.

KAYNAKÇA

- ACCA Paper 2.5. (2005), Financial Reporting International Stream, Great Britain: BPP Professional Education'dan aktaran Ayça Akarçay Ögüz (2007), TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Antill, Nick-Lee, Kenneth (2005), Company Valuation Under IFRS Interpreting and Forecasting Accounts Using International Financial Reporting Standards, Great Britain, Harriman House Publishing.
- Ataman Akgül, Başak, "Karşılıklar, Şarta Bağlı Borçlar ve Şarta Bağlı Varlıklar", <<http://www.tmud.org.tr/standartDetay.aspx?StandartID=23>>, (21.09.2011).
- Ataman Akgül, Başak-Akay, Hüseyin (2004), Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Bayazıtlı, Ercan-Çelik, Orhan.-Üstündağ, Saim. (2006), Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Tesmer Yayın No.67, Ankara.
- Black, Geoff (2003), Students' Guide to Accounting and Financial Reporting Standards, England, 9th Edition, Pearson Education Limited.
- Cemalcılar, Özgül (2001), "Karşılıklar Teriminin Yaratığı Karışıklıklar", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:4.
- Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı, 2010.
- Deloitte, "UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar Uygulama Örneği", <<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2037%20KAR%C5%9EELIKLAR%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0.pdf>>, (16.07.2011).

- Demir, Berna.-Aslan, Ümmühan (2008), "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar", (Ed.) Sağlam, Necdet-Şengel, Salim-Öztürk, Bünyamin, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, (823-846).
- Demir, Şeref (2011), "Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 104.
- Epstein, Barry J.-Mirza, Abbas Ali (2004), Interpretation and Application of International Accounting and Financial Standards, USA, John Wiley & Sons.
- Gerşil, Aydın-Sönmez, Feriştah. (2007), "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (25 No'lu SPK Tebliği Onsekizinci Kısım, 37 No'lu TMS ve İlgili Mevzuat Hükümlerine Göre)", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:79.
- Greuning, Hennie. Van (2009), International Financial Reporting Standards A Practical Guide, 5th Edition, Washington, D. C., The World Bank.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit (2007), Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Hussey, Roger.-Ong, Audra (2005), International Financial Reporting Standards Desk Reference Overview, Guide and Dictionary, Hoboken, NJ, USA, John Wiley & Sons.
- IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, "Modül 21 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar", İngiltere, 2009, <<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/66658AA9-CD65-4DB5-8D65469B4E72F33C/0/modul21.pdf>>, (14.08.2010).
- International Accounting Standards Committee (2001), International Accounting Standards Explained, John Wiley & Sons, Ltd.
- Kaval, Hasan (2005), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Linsmeier, Thomas J. vd. (1998), Response to IASC Exposure Draft, "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets", Accounting Horizons, Vol: 12, No: 2, pp. 192-200.
- Mirza, Abbas Ali-Holt Graham J.-Orrell, Magnus (2006), IFRS Workbook & Guide, London : John Wiley & Sons Inc.
- Morley, Mike (2009), IFRS Simplified: A Fast and Easy To Understand Overview Of The New International Financial Reporting Standards, Toronto, Ontario, Nixon-Carre Ltd.
- Örten, Remzi-Kaval, Hasan-Karapınar, Aydın (2010), Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özkan, Azzem (2000), "Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 16.
- PriceWaterHouseCoopers (2010), International Financial Reporting Standards, Pocket Guide.
- Selvi, Yakup (2009), "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar", (Ed.) İbiş, Cemal-Selvi, Yakup-Yılmaz, Fatih-Sipahi, Barış- Demir, Volkan-Sarioğlu, K.erem, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamaları, İSMMM Yayın No 99, İstanbul, (211-231).
- Tiffin, Ralph (2004), Complete Guide to International Financial Reporting Standards : Including IAS and Interpretation, London, GBR, Thorogood Publishing.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Standardı Hakkında Tebliğ.
- Usul, Hayrettin (2013), Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara.
- V. Cheorghie, Lepadatu, "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - IAS 37", Metalurgia International, vol. XIII, no. 12, 2008.
- www.ankaraymmo.org.tr (15.06.2011).