
Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi

Öğr. Gör. Neslihan AKÇA

Adnan Menderes Üniversitesi
Aydın İktisat Fakültesi
neslihandogan2004@hotmail.com

Doç. Dr. Seçkin GÖNEN

Dokuz Eylül Üniversitesi
İİBF İşletme Bölümü
seckin.gonen@deu.edu.tr

Özet

Geçmişte işletmede meydana gelen bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ve ne tutarda ödeneceği belli olan yükümlükler karşılık olarak tanımlanmaktadır. Koşullu borçlar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği, işletmenin kontrolünde olmayan olaylara bağlı olan ve finansal tablolara yansıtılmayan bir yükümlülüktür. Koşullu varlıklar ise, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla olayın gelecekte gerçekleşip gerçekleşmemesi ile ortaya çıkabilecek varlıktır. Bu çalışmanın amacı, “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” başlıklı 37 numaralı Türkiye Muhasebe Standardını vergi mevzuatı ile karşılaştırmalı olarak açıklamaktır. Çalışmada karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin muhasebe uygulamaları örneklerle açıklanmıştır. Çalışmada yer verilen örnekler doğrultusunda, vergi mevzuatında karşılık ayırmak için yasal işlemin başlatılması gerekirken UFRS’de böyle bir koşulun olmadığı tespit edilmiştir.

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

Evaluation of Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets within Turkish Accounting Standards and Tax Legislation Context

Abstract

Liabilities generated from a past transaction, which are to be paid however their amount is not determined, or whose amount, duration and payment portion are determined called as provisions. Contingent liabilities are liabilities which are generated from a past transaction though their recognition is dependent on occurrences out of entities’ control and could not reflected on financial statements. Contingent assets as for generated from past transactions and which may occur based on potential occurrence of one or more events that is not in full control of the entity. The aim of this study is to explain Turkish Accounting Standard number 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” in comparison with tax legislation. In our study, accounting applications regards to contingent liabilities and contingent assets are explained with the assistance of samples. On the basis of example included in the study, it is detected that there should be a legal initiation for making provisions in tax legislation on the contrary to no necessities of such process in IFRS.

Key Words: Turkish Accounting Standard 37, Contingent Liabilities, Contingent Assets.

GİRİŞ

Uluslararası her alanda bir standartlaşma çalışması başlatılmış olup, bu çalışmalardan birisi de Muhasebe Standartları'dır. Oluşturulan bu standartların genel amacı ise tüm ülkelerin muhasebe alanında ortak bir anlayışa sahip olması düşüncesinin hayata geçirilmesinin ilk adımıdır. Zorunlu olmayan bu standartların tüm ülkelerde uygulanabilmesi için çalışmalar devam etmektedir.

Günümüz rekabet şartlarında, işletmelerin sağlıklı, çağdaş, güvenilir ve çok yönlü muhasebe sistemlerinde kayıt tutması, maliyetlerini kontrol etmesi önem kazanmaktadır. Bu sistemler sayesinde işletmeler, mali durumlarını, alacak ve borç ilişkilerini, varlık ve kaynaklarının durumlarını daha hızlı ve kolay bir şekilde görebilmektedir. İşletmeler bu varlık ve kaynakların gerçekleştirme oranlarına göre hareket tarzı belirlemekte ve gerekli önlemlerini almaktadır.

İşletmelerin bu hareket tarzları ve aldıkları önlemler neticesinde oluşturdukları bilgilerin, bilgi kullanıcılarına ulaştırılması finansal raporlama ile gerçekleşmektedir. Bu bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve geçerliliği, bilgi kullanıcıları açısından büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte, sunulan bu bilgilerin doğruluğu ve geçerliliği işletmenin kalitesini de göstermektedir. İşletmeler bu bilgileri sunarken, muhasebenin temel kavramlarını ve ilkelerinin yanında bir de standartları kullanmaktadırlar.

Ülkeden ülkeye farklılık gösteren finansal tablolar, küreselleşen dünyada bir bütün olarak değerlendirilmek istenmektedir. Bu sebeple oluşturulan standartlar ile sosyal, ekonomik, hukuki vb. sebeplerle ülkeden ülkeye farklılık gösteren finansal tablo unsurlarında ortak bir uygulama oluşturulmak istenmektedir.

Çalışmada TMS 37 Standardına göre, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların hangi durumlarda finansal tablolarda, hangi durumlarda dipnotlarda gösterilmesi gerektiği, vergi mevzuatı açısından da değerlendirmeler yapılarak örnek uygulamalarla açıklanmaya çalışılmıştır.

1. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı

Bu standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu standart, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndaki değişikliklere paralellik göstermesi amacıyla, 2007 ve 2008 yıllarında ikişer kez, 2011 ve 2014 yıllarında ise birer kez Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

1.1. Standardın Amacı

Bu standardın amacı; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirme kriterlerinin ve ölçüm esaslarının uygun bir şekilde uygulanmasını ve tablo kullanıcılarının bu kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlamak üzere yeterli düzeyde bilgilerin finansal tabloların dipnotlarında açıklanmasını sağlamaktır (Özerhan ve Yanık, 2012: 451).

1.2. Standardın Kapsamı

Standardın kapsamı şu şekilde özetlenebilir (KGK, TMS 37: md. 1-9):

* İşletmeler, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek olan sözleşmelerden kaynaklanan ve başka bir

Standart ile düzenlenmiş olan durumlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümlerini uygular.

* TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 versiyonunu erken uygulamayan işletmeler, bu standardı, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil) uygulamazken bu versiyonu erken uygulayan işletmeler, bu standardı, “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil) uygulamaz.

* Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir Standartta - TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 17 Kiralama İşlemleri, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri - hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standardı uygular.

* Karşılık olarak da ifade edilen amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramlar için yapılan işlemler, varlıkların defter değerlerinde yapılan değişikliklerin düzeltilmesidir. Bu sebeple bu standardın konusuna girmezler.

* Bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar.

* Standart, yeniden yapılandırılmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.

Burada unutulmaması gereken bir husus da mevcut uygulamadaki şüpheli alacaklarla ilgili karşılıklar, bu standardın konusu dışında olduğu gibi stok değer düşüklüğü karşılıkları ve menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılıkları da bu standardın konusu dışındadır. Standartta geçen karşılık bir yükümlülüktür (Ateş, 2012: 136-137).

1.3. Karşılıklar ve Diğer Yükümlülükler Ayrımı

Karşılıkların, ticari borçlar ve diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilmesinin temel açıklaması; karşılıklarda, borcu karşılamak için olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecekte yapılacak harcamaların zamanı, tutarı ve miktarına ilişkin belirsizlik bulunmasıdır. Ticari borçlar, teslim alınan veya tedarik edilen ve faturası düzenlenmiş veya tedarikçi ile resmi olarak anlaşmaya varılmış mal ve hizmetlere ait borçlardır. Tahakkuklar ise, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere (tahakkuk etmiş izin ücretleri gibi), teslim alınan veya tedarik edilen ancak henüz ödenmemiş, faturası düzenlenmemiş veya tedarikçi ile resmi olarak anlaşmaya varılmamış ya da onayı alınmamış mal ve hizmetlere ait borçlardır. Bazı durumlarda tahakkukların belirsizliği, ilgili tahakkukların miktarı veya zamanlamasının tahmini için gerekli olmasına rağmen, karşılıklara göre çok daha azdır (Çalış, 2012: 105).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere karşılıklar bağımsız olarak değerlendirilirken, diğer yükümlülüklerden tahakkuklar ticari veya diğer borçların ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilir. Özetle, borç ve karşılık arasındaki temel fark borcun kesin olması, karşılığın ise muhtemel bir borç olmasıdır.

1.4. Karşılıklar ve Koşullu Yükümlülükler (Borçlar) Arasındaki İlişki

Genellikle tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, bu Standart kapsamında “koşullu” kelimesi, tam manasıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır. Bu duruma ek olarak, koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır (Gökçen ve diğ., 2011: 471).

Standart, koşullu borçları ve karşılıkları borç olarak muhasebeleştirme açısından birbirinden ayırmaktadır. Koşullu borçlar, borcun ödenmesinde işletmeden kaynak çıkışı gerekmediğinden ya da borcun tutarı yeterince güvenilir bir biçimde tahmin edilemediğinden borç olarak muhasebeleştirilmezler. Karşılıklar ise, güvenilir bir tahmin durumunda mevcut bir borç olduklarından ve borcun ödenmesinde işletmeden kaynak çıkışı gerekeceğinden, borç olarak muhasebeleştirilir (Güler, 2012: 225). Bir diğer deyişle raporlamada karşılıklar bilançoda yer alırken, koşullu borçlar bilanço ve gelir tablosunda yer almaz sadece dipnotlarda açıklanır. Yükümlülük açısından bakıldığında ise; karşılıklı yükümlülük gerçekleşmişken, koşullu borçta henüz gerçekleşme meydana gelmemiştir (Walton ve Aerts, 2006: 172).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bu standartta karşılık, mali tablolara alınabilecek duruma gelmiş olan borçları, koşullu yükümlülük ise henüz mali tablolara alınma şartlarını taşımayan ya da henüz gerekli koşulları yerine getirmemiş olan borçları ifade etmektedir.

1.5. Karşılıklar

Karşılıklar, zamanı ve tutarı belirsiz olan yükümlülükler şeklinde tanımlanmaktadır. Standartta bahsedildiği üzere karşılığa konu olan borcun; gelecekle ilgili olması, tutar ve zaman açısından belirsiz olması gerekmektedir (Karacaer, 2002: 32).

Karşılık muhtemel bir borçtur. Bu kavram daha ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde, geçmişte işletmede meydana gelen bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmanın yanı sıra ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ve hangi tutarda ödeneceği belli olmayan borçlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Örten ve diğ., 2007: 560).

1.5.1. Karşılıkların Tahakkuk Şartları

TMS 37 Standardı, bir karşılığın aşağıdaki şartları sağlaması durumunda finansal tablolara yansıtılacağını belirtmektedir:

(a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;

Nadiren de olsa bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığı net değildir. Böyle durumlarda, eldeki kanıtlar ışığında, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksek ise, geçmişteki bir olayın bir yükümlülük doğurduğu kabul edilir. Ancak bu nadir gerçekleşen durumların aksine genellikle tüm durumlarda geçmiş bir olayın bir yükümlülük doğurup doğurmayacağı açıktır. Bu durumlarda işletme muhasebeleştirme kriterini karşılıyorsa karşılığın muhasebe kaydını yapar, ihtimalin düşük olması durumunda ise ekonomik fayda içeren kaynakların

işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur (KGK, TMS 37: md. 15-16).

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Yani, yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması veya olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması koşullarında, işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmekten başka bir seçeneği olmayacaktır (Güler, 2012: 226).

Finansal tablolar işletmenin gelecekteki olası finansal durumuyla değil, raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilenir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir (KGK, TMS 37: md. 18-19).

(b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması;

Herhangi bir yükümlülüğün karşılık işlemine tabi tutularak muhasebeleştirilmesi için, sadece mevcut bir yükümlülüğün var olması değil, bunun yanı sıra söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla işletmeden kaynak çıkışı ihtimalinin de bulunması gerekir. İşletmede çok sayıda ve benzer yükümlülük bulunması halinde ise işletmeden kaynak çıkışı ihtimali değerlendirilirken, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınır (Güler, 2012: 227).

(c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması;

Finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bir bölümünü de tahminler oluşturmaktadır. Ancak tahminlerin kullanımı bunların güvenilirliklerini zayıflatmaz. Bu durum, bilanço kalemlerinde yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar için geçerlidir. İşletmeler karşılıkların ayrılmasında güvenilir bir biçimde tahminde bulunabilirler. Güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda ise söz konusu borç, koşullu borç olarak dipnotlarda açıklanır (KGK, TMS 37: md. 25-26).

1.5.2. Karşılık Tutarının Tahmin Edilmesi

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutarın en gerçekçi tahmin olması için, var olan bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktara ilişkin olması gerekmektedir (Öğüz, 2007: 7). İşletme tarafından getiri ve finansal etkilere ilişkin yapılan tahminler, daha önceki benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda da uzmanların görüş ve raporlarıyla da desteklemek suretiyle takdir edilir. Değerlendirilen kanıtlar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da kapsamaktadır (KGK, TMS 37: md. 38).

Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, çoğu olay ve durum ile ilgili olan riskler ve belirsizlikler de dikkate alınır. Risk, sonucun

değişkenliğini ifade eder ve bu sebeple riske göre ayarlama borcun tutarını artırabilir. Belirsizlik durumunda ise, değerlendirme yapılırken gelir veya varlıkların olduğundan yüksek ve gider veya borçların olduğundan düşük gösterilmemesi için tedbirli davranmak gerekmektedir (Güler, 2012: 228).

Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında bir diğer etken de gelecekteki olaylardır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek nitelikteki gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarına yansıtılır. Yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağına neredeyse kesin olduğuna ilişkin yeterli miktarda tarafsız kanıt var ise, söz konusu olası yeni yasanın etkileri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde göz önünde bulundurulur KGK, TMS 37: md. 48-50).

Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz. Yine, 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 olarak Standartta belirlenen zamanda gelir olarak muhasebeleştirir (Çetin ve Öğüz, 2010: 417).

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından 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. Herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alabilir (Özerhan ve Yanık, 2012: 459-460).

1.5.3. Karşılık Tutarını Tahmin Etme - Ölçme Yöntemleri

Karşılık tutarının tahmin edilmesi ve ölçülmesiyle ilgili TMS 37 Standardında üç yöntemden bahsedilmektedir. Bahsi geçen yöntemler; beklenen değer yöntemi, gerçekleşme olasılığı en muhtemel sonuç yöntemi ve bugünkü değer yöntemidir. Standartta bu yöntemler aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır:

✓ Beklenen Değer Yöntemi

Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, "beklenen değer"dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %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 (Gökçen ve diğ., 2011: 328).

✓ Gerçekleşme Olasılığı En Muhtemel Sonuç Yöntemi

Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. 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 (Öğüz, 2007: 6).

✓ Bugünkü Değer Yöntemi

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. Paranın zaman değeri nedeniyle raporlama döneminden (bilanço tarihinden) hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir. İskonto oranı (veya oranları); paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır (veya oranlardır). Sözü edilen iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz (Özerhan ve Yanık, 2012: 458-459).

1.5.4. Karşılıklardaki Değişmeler, Karşılıkların Kullanımı ve Açıklamalar

Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların 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 (Güler, 2012: 230).

Bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır. Yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarla mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur (Güler, 2012: 230).

İşletme her bir karşılık sınıfı için, aşağıda yer alan hususlara ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklamada bulunur (Karacaer, 2002: 37):

- (a) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değeri;
- (b) Mevcut karşılıklara yapılan ekler de dahil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılıklar;
- (c) Dönem boyunca kullanılan tutarlar (örneğin, karşılığa ilişkin olarak maruz kalınan ve yüklenen);
- (d) Dönem içerisinde kapatılan kullanılmayan tutarlar ve
- (e) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan, iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar.

Bunlarla ilgili olarak karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

Her bir karşılık sınıfı için, aşağıdaki hususlar hakkında dipnotlarda açıklama yapılır (Karacaer, 2002: 37):

(a) Yükümlülüğün esasının özet bir tanımı ve ekonomik faydaların tahmini işletme dışına çıkış zamanları;

(b) Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar. Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda Paragraf 48'de belirtildiği gibi işletme, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarını dipnotlarda açıklar.

(c) Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını gösteren beklenen tazminat tutarları.

1.6. Koşullu Borçlar

Koşullu borçlar, bilançoda yansıtılmaz, sadece ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları ihtimali uzak olmadıkça finansal tablo dipnotlarında açıklanır. İşletmenin müşterek ve müteselsilen sorumlu olduğu borçlar, yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir. İşletme, güvenilir tahmin yapamadığı çok nadir durumlar hariç ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır. Her bilanço döneminde işletme tarafında, koşullu borçların gözden geçirilerek, değişen koşullara göre bir karşılık ayrılıp ayrılmaması hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir (Şavlı, 2014: 199).

Aşağıda verilen tablo karşılıklar ve koşullu borçların açıklanması için bir karar verme sürecini göstermektedir:

Tablo 1: Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Karar Verme Süreci

Geçmişteki olayların sonucu olarak, işletmeden kaynak çıkışı ya mevcut bir yükümlülüğün veya olası bir yükümlülüğün kaynaklanırsa ancak bu olası yükümlülük tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan gelecekteki olayların gerçekleşmesi ya da gerçekleşmemesine bağlıdır.		
Kaynakların işletmeden çıkışına neden olacak mevcut yükümlülük. ↓	Olası veya mevcut bir yükümlülük, muhtemelen kaynak çıkışına neden olmayacaksa; ↓	Mevcut ya da olası bir yükümlülük kaynak çıkışına neden olmayacaksa; ↓
Karşılık olarak muhasebeleştirilir. ↓	Karşılık olarak muhasebeleştirilmez. ↓	Karşılık olarak muhasebeleştirilmez. ↓
Karşılığa ilişkin dipnotlarda açıklamalar yapılır. ↓	Koşullu borç olarak dipnotlarda açıklama yapılır. ↓	Dipnotlarda açıklama yapılmaz. ↓

Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2012: 473.

1.7. Koşullu Varlıklar

Standart koşullu varlıkları, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam manasıyla kontrolünde bulunmayan bir takım şartların ya da olayların gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak mevcut olacak varlıklar şeklinde tanımlanmaktadır. İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtılmaz ancak dipnotlarda açıklar. Koşullu varlıklarla ilgili ekonomik faydanın işletmeye girmesi neredeyse kesin hale geldiğinde, ilgili varlık ve buna ilişkin gelir finansal tablolara yansıtılır. Bu doğrultuda, işletmenin her bilanço döneminde koşullu varlıkları gözden geçirerek, değişen şartlar doğrultusunda bir varlık oluşup oluşmadığını değerlendirmesi gerekmektedir (Şavlı, 2014: 200).

Aşağıda verilen tablo koşullu varlıkların açıklanması için bir karar verme sürecini göstermektedir.

Tablo 2: Koşullu Varlıklar Karar Verme Süreci

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tamamıyla kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın gelecekte gerçekleşmesi ya da gerçekleşmemesine bağlı muhtemel bir aktif değer		
Gerçekte ekonomik yararların işletmeye girişi belirlidir. ↓	Ekonomik yararların işletmeye giriş olasılığını doğuran ancak kesin mahiyette olmayan olaylar. ↓	İşletmeye giriş olası değildir. ↓
Varlık, koşullu varlık değildir.	Varlık olarak muhasebeleştirilmez. ↓	Varlık olarak muhasebeleştirilmez. ↓
	Koşullu varlık olarak dipnotlarda açıklama yapılır.	Dipnotlarda açıklama yapılmaz.

Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2012: 473.

2. Türkiye'deki Yasal Mevzuat Açısından Karşılık Kavramı

Günümüz rekabet şartları altında, işletmelerin sosyal sorumluluk kavramı kapsamında, dönem karını doğru bir şekilde tespit etmesi, varlık ve kaynaklarını gerçeğe uygun değeriyle raporlaması önem arz etmektedir. Bu sebeple varlıkların gerçeğe uygun değeriyle raporlanması için değer düşüklüğüne uğrayan varlıklar için TTK hükümleri gereğince karşılık ayrılır. Muhasebe Teorisinde karşılık kavramı, kaynağını, muhasebenin temel kavramlarından olan “ihtiyatlılık” kavramından alır (Gersil ve Sönmez, 2007: 122).

2.1. TDHP'ye Göre Karşılık Kavramı

Karşılıklar, 1 seri no'lu MSUGT' de belirtilen muhasebenin temel kavramlarından ‘İhtiyatlılık Kavramı’ gereğince ayrılmaktadır. Muhasebede genel olarak karşılık ayırmak, “belirli bilanço unsurlarında yaşanan olaylar ve makul göstergeler çerçevesinde öngörülerle ölçülebilen ve gelecekte doğabilecek olası (muhtemel) riskler, zararlar ve kayıplar için gerçekleşmemiş (realize) gider kaydı yaparak bilanço unsurlarının, bilanço günündeki net değerini, gerçeğe uygun değerini sunmak ve açıklamak” olarak tanımlanabilir. Karşılık oluşturmak için gider yazılan tutarlar “varsayılan” tutarlardır (Tek, 2011: 263).

Tekdüzen Hesap Planı'nda (TDHP) hem aktif hesaplardaki değer kayıpları, hem de muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayrılması öngörülmüştür. Karşılıklar, Türk muhasebe literatüründe ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; “Aktif Değer Azalış Karşılıkları” ile “Borç ve Gider Karşılıkları”dır (Örten ve diğ., 2007: 560).

2.2. Vergi Usul Kanunu ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 228. maddesinde karşılıklar, “doğan veya doğması beklenen fakat miktarı kesinlikle kestirilemeyen ve işletme için borç niteliğini taşıyan belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlar” olarak tanımlanmıştır. Ancak vergi kanunlarına göre karşılık ayrılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesi dışında dikkate alınması gereken özel bir hükümler de bulunmaktadır. Söz konusu özel

hükümler kapsamında ayrılacak karşılıklar şunlardır (Özkan ve Kocamış, 2011: 195):

- * Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesine dayanılarak değeri düşen mallar karşılığı,
- * 323. maddesine dayanılarak şüpheli alacaklar karşılığı,
- * Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine dayanılarak sigorta reasürans şirketlerinin hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ilişkin ayırdıkları sigorta teknik ihtiyatları.

Yukarıda bahsi geçen hükümler gereğince emtialar ile ilgili ayrılacak karşılık tutarları VUK'un 278. maddesi gereğince Takdir Komisyonları tarafından tespit edilmişse kanunen kabul edilebilir nitelikte bir gider olarak dikkate alınabilir. Buradan da anlaşılacağı üzere kıymeti düşen emtialara ilişkin emsal bedel tespiti mutlaka kanunlarla yetkilendirilen komisyonlar tarafından yapılmalıdır. Aksi durumda değeri düşen mallara ilişkin ayrılan karşılıklar vergi kanunları nezdinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir (Özkan ve Kocamış, 2011: 195). Ayrıca VUK'un 323. maddesi Ticari ve Zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasındaki alacaklarının şüpheli alacak sayılacağını hükme bağlamıştır. Şüpheli hale gelmiş alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değeri ile pasifte karşılık ayrılır. Kanun maddesi şüpheli alacağa karşılık ayırma işlemi mükellefin ihtiyarına bırakmıştır. Ancak bu ihtiyarlığı doğrudan gider yazma şeklinde anlamamak gerekir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu incelendiğinde, karşılıkların tanımı yapılmış olmakla birlikte finansal tabloların muhasebe standartlarına göre düzenlenmesi gerektiği belirtilmiş, böylece muhasebe standartlarında ayrıntılı bir şekilde ele alınmış olan finansal tablolarda standartların gerektirdiği tüm karşılıkların ayrılması gerektiğinin hükme bağlandığı görülmüştür (Özkan ve Kocamış, 2011: 195).

3. Uygulama Örnekleri

TMS 37 Standardında karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin hangi olayların muhasebeleştirileceği, muhasebeleştirilmeyeceği, dipnotlarda gösterileceği ya da gösterilmeyeceği açık bir şekilde belirtilmektedir.

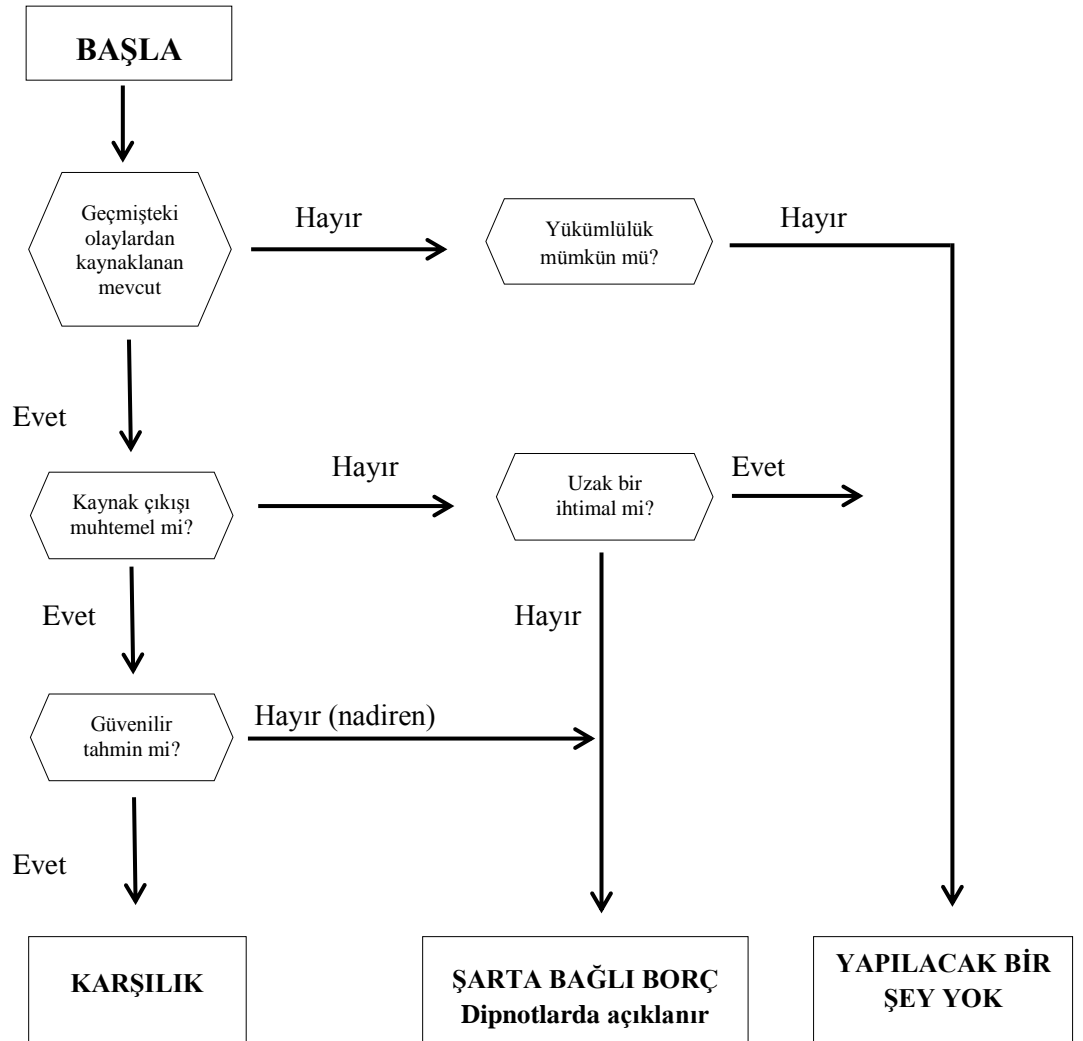
İşletme, koşullu borçları bir borç olarak tahakkuk ettirmez. Çünkü henüz bir yükümlülüğün olduğu kesinleşmemiştir veya geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük tahakkuk ettirilmek için gerekli kriterleri taşımamaktadır (Çalış, 2012: 108).

İşletme, koşullu varlıkları her durumda finansal tablolara yansıtmaz sadece ya dipnotlarda açıklar ya da dipnotlarda açıklamaz. Gelirin tahakkuku ile sonuçlanması mümkün olmayan koşullu varlıklar tahakkuk ettirilmeli ve finansal tablolarda yer almamalıdır. Ancak gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık koşullu varlık değildir ve tahakkuku yapılmalıdır (Gökçen ve diğ., 2011: 331).

Karşılıklar değişik şekillerde ortaya çıkarlar. TMS 37 Standardında da geçen karşılıklara aşağıdaki örnekler verilebilir (Sağlam ve diğ., 2012: 473-474):

- * Garantili Satış Karşılıkları
- * Vergi Davaları Karşılıkları
- * Satış Primi Karşılıkları

Şekil 1, karşılıklar ve koşullu borçların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve açıklanması için karar verme sürecini göstermektedir.



Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2012: 471.

Şekil 1: TMS 37 Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Karar Ağacı

Uygulama 1¹ X İşletmesi motosiklet üretimi yapmakta ve satışlarında 2 yıl garanti vermektedir. 2012 yılı sonu itibariyle toplam motosiklet satışlarının 3.000.000 TL olarak gerçekleştiği tespit edilmiştir. İşletme geçmiş tecrübelerinden ve istatistiki olarak takip edip kaydettiği verilerden yola çıkarak, verdiği garanti süresinde toplam satışların %4'ü oranında garanti giderine katlandığını tespit etmiştir.

Buna göre, garanti harcamalarının %30'unun birinci yılda, kalanının ise ikinci yılda gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. Ancak 2012 yılının ocak

¹ Güler, 2012: 233-238; Özerhan ve Yanık, 2012: 464-467'den uyarlanmıştır.

ayında satışı yapılan motosikletlerin aynı yıl içerisinde arızalanarak garanti kapsamında tamir edilmesi olası bir durumdur. Bu durumda; 2012 yılı içerisinde 479 nolu hesaptan 379 nolu hesaba aktarılması gereken tutar, harcamanın gerçekleşmesine bağlı olduğundan tahakkuk kaydı 379 nolu hesapta yapılmış olup yılsonunda gerçekleşen kısmın tamamı 379 nolu hesaba aktarılmıştır.

2012 yılı sonunda karşılık olarak hesaplanan tutarın tamamı 479 nolu hesaba alınır.

31/12/2012	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	120.000
479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	120.000
3.000.000 X 0,04 = 120.000 TL	
2012 yılı toplam satış tutarının esas alınarak 2 yıllık karşılık tutarının ayrılması.	

İlk yıl olan 2012 yılı içerisinde toplam 30.000 TL tutarında garanti giderine katlanılmış olup bu tutarın 20.000 TL'lik kısmı işçilik (16.000 TL'si direkt işçilik gideridir), kalan kısmı ise malzeme giderinden oluşmaktadır. Bu bilgilere göre yapılacak yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

31/12/2012	
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	30.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİD.	10.000
720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	16.000
730 GENEL ÜRETİM GİD.	4.000
2012 yılında gerçekleşen garanti harcamalarının tahakkuku.	

31/12/2012	
479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	30.000
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	30.000
Gerçekleşen karşılıkların kapatılması.	
2012 yılı içerisinde 479 nolu hesaptan 379 nolu hesaba aktarılması gereken tutar, harcamanın gerçekleşmesine bağlı olduğundan tahakkuk kaydı 379 nolu hesapta yapılmış olup yılsonunda gerçekleşen kısmın tamamı 379 nolu hesaba aktarılmıştır.	

2013 yılı içerisinde ise 82.000 TL'lik garanti gider harcaması gerçekleşmiş ve bu tutarın 60.000 TL'si işçilik (45.000 direkt), kalanı ise malzeme gideridir.

31/12/2013	
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	82.000
150 İLK MADDE VE MALZEME GİD.	22.000

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 730 GENEL ÜRETİM GİD. 2013 yılında gerçekleşen garanti harcamalarının tahakkuku.		45.000 15.000
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	------------------

31/12/2013 479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI 379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI Gerçekleşen karşılıkların kapatılması.	82.000	82.000
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------	--------

Son olarak artan karşılık yine 379 nolu hesaba aktarılır ve gelir olarak kaydedilerek kapatılır.

31/12/2013 479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI 379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI Bakiye karşılığın asıl hesaba devri.	8.000	8.000
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------	-------

31/12/2013 379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR Artan karşılığın gelir olarak kaydedilmesi.	8.000	8.000
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------	-------

Bu uygulama vergi kanunları açısından incelendiğinde; VUK'un 228. maddesi gereği, 2012 yılında karşılık ayrılarak gider kaydedilen 120.000 TL'nin 30.000 TL'lik kısmı 2012 yılında gerçekleştiğinden, 90.000 TL'lik kısmı vergi kanunları açısından kabul edilmemektedir. Bu sebeple bu miktarın, mali karın tespitinde ticari kara ilave edilmesi gerekmektedir. 2013 yılının sonunda gelir olarak kaydedilen 8.000 TL'nin ise mali karın tespitinde ticari kardan indirilmesi gerekir. Çünkü 2012 yılında 90.000 TL'lik gider yazılan ve kullanılmayan kısmın tamamı ticari kazançta ilave edilerek vergilendirilmesi sağlanmıştı. Bu işlemlerin ise nazım hesaplarda takip edilmesi uygun görülmektedir.

Uygulama 2:² İşletmenin müşterisi, işletmeden aldığı bir ürünün elektrik kısmında meydana gelen elektrik kaçağı sebebiyle bedenen zarar görmüş ve 2012 yılında işletmeye 5.000 TL tutarında tazminat davası açmıştır. Benzer davalar incelenerek mahkemenin 2014 yılında sonuçlanacağı tahmin edilmiş ve tahmin edilen tarihte sonuçlanan mahkeme kararı ile işletme 2.000 TL tazminat ödemekle yükümlü tutulmuştur.

.../.../2012 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	5.000	5.000
-----------------------------------------------------------------------------------	-------	-------

² Güler, 2012: 238-240'dan uyarlanmıştır.

2012 yılında karşılık ayrılması.		
31/12/2013		
479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI 379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI Davanın 2014 yılında sonuçlanacağına muhtemel olması.	5.000	5.000
.../.../2014		
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI 100 KASA 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR Davanın sonuçlanması.	5.000	2.000 3.000

Bu uygulama vergi kanunları açısından incelendiğinde; Gelir Vergisi Kanununun 40/3 maddesi gereğince, sonuçlanmamış ve ödenmemiş olan işle ilgili, zarar, ziyan ve tazminatlar kazancın tespitinde indirilmediğinden karşılık ayrılarak yazılan giderlerin mali karın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda; 2012 yılında karşılık ayrılan 5.000 TL'lik gider kazancın tespitinde indirilmediğinden, 2014 yılında gelir olarak kayıtlara alınan 3.000 TL'lik tutarın da mali karın belirlenmesinde tekrar dikkate alınması gerekecektir. Yine bu işlemlerin nazım hesaplar aracılığıyla takip edilmesi uygun olacaktır.

Uygulama 3:³ İşletme satmış olduğu ürünlere üretim hatasına karşılık satış tarihi itibarıyla 6 ay boyunca onarım garantisi vermektedir. Satılan ürünlerin tamamının küçük kusurlu olarak ve eğer ki garanti kapsamında ise toplam yerine koyma maliyeti 80.000 TL; satılan ürünlerin tamamının büyük kusurlu olarak ve yine garanti kapsamında ise toplam yerine koyma maliyeti 200.000 TL'dir. İşletmenin önceki deneyimleri ve yaptığı tahminler sonucu beklentileri, gelecek yıl satılacak ürünlerin %60'ının hatasız olacağı, %25'inin küçük, %15'inin ise büyük hatalar içereceği yönündedir.

Bu durumda geri ödeme maliyetlerinin beklenen değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Kusursuz olması durumunda	:	0 x 0,75 =	-
Küçük kusurlar sonucu	:	80.000 x 0,15 =	12.000 TL
Büyük kusurlar sonucu	:	200.000 x 0,25 =	<u>50.000 TL</u>
TOPLAM	:		62.000 TL

Yukarıdaki hesaplamalar ışığında yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

31/12/.....		
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ 479 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	62.000	62.000

³ Özerhan ve Yanık, 2012: 467; Güler, 2012: 240'dan uyarlanmıştır.

Uygulama 4:⁴ İşletmeye rakip firmalardan bir tanesi marka ihlali yaptığı için işletme tarafından rakip firmaya 2012 yılında 150.000 TL’lik tazminat davası açılmıştır. İşletme, açtığı dava ile ilgili emsal kararları incelemiş ve avukatına danışmış, bunun sonucunda dava sonuçlandığında karşı taraftan alabileceği tazminat tutarını 100.000 TL olarak tespit ederek 31 Aralık 2012 tarihinde söz konusu tutar kadar karşılık ayırmıştır. 15 Şubat 2013 tarihinde dava sonuçlanmış ve işletme 90.000 TL tazminat almaya hak kazanmıştır.

Dava, “TMS 10 Raporlama döneminden (Bilanço tarihinden) sonraki olaylar” açısından değerlendirildiğinde finansal tabloların onay tarihinden önce sonuçlandığı varsayımından yola çıkarak, önceden ayrılmış karşılık tutarında düzeltme yapılması gerekecektir. Çünkü Mahkemenin son temyiz mercii olduğu varsayımı altında, işletme finansal tablolarında ancak 90.000 TL gider raporlayabilecektir.

2012 yılı kapanış kayıtları yapılmamış ise aşağıdaki düzeltme kaydı yapılır:

31/12/2012	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	60.000
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	60.000

2012 yılı kapanışı yapılmış ise aşağıdaki düzeltme kaydı yapılır:

31/12/2012	
590 DÖNEM NET KARI	60.000
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	60.000

2013 yılında yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibidir;

01/01/2013	
379 DİĞ. BORÇ VE GİD. KARŞILIKLARI	60.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	60.000

Uygulama 5:⁵ İşletme, yeni bir satış mağazası açmak için 01 Temmuz 2013 tarihinde aylık kirası 1.250 TL olan bir dükkan kiralamıştır. İşletme 6 aylık çalışma sonucunda mağazanın zarar ettiğini görmüş ve bu zararı iyileştirme çalışmaları ile yok edemeyeceğini anlamıştır. Sözleşme gereği erken tahliyesi mümkün olmayan dükkanı 31.12.2013 tarihi itibarıyla boşaltmaya karar vermiştir.

İşletme imzalanmış olan kira kontratı gereği 30 Haziran 2014 tarihine kadar dükkanın kirasını ödemek zorundadır. Bu durumda kira kontratı işletme için zarar doğuran bir sözleşme olduğundan, gelecek 6 aylık kira olan (6 x 1.250) 7.500 TL için karşılık ayrılması gerekmektedir.

⁴ Süleyman YÜKÇÜ, Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örnekli Genel Muhasebe, İzmir, Altınokta Yayınevi, 2014, s.864’den uyarlanmıştır.

⁵ Şavlı, 2014: 97’den uyarlanmıştır.

İşletme boşalttığı dükkanı, kirası her durumda ödeneceği için değerlendirmek isteyebilir. Bu durumda tekrar kiraya verme işlemi yapılabilir. Yani, işletme aylık 1.250 TL'ye kiraladığı dükkanı, gelecek 6 ay için başka bir kişi ya da kuruluşa 800 TL gibi bir rakama kiralayabilir. Bu gibi durumlarda aradaki fark olan $(1.250-800) \times 6 = 2.700$ TL tutarındaki kaçınılmaz zarar için karşılık ayrılır.

Uygulama 6: Bir şirketin yönetim kurulu 31 Aralık 2014 tarihindeki bilanço tarihinden önce, yıllık rutin hissedarlar toplantısında onaya sunulacak temettü ödemesi ile ayrıntılı bilgileri açıklamıştır. Söz konusu bu toplantı 2015 Mart ayında yapılmış ve temettü ödemeleri onaylanmıştır.

Bu örnekte, yükümlülük oluşturacak herhangi bir olay gerçekleşmediği için yükümlülük söz konusu olmamakla birlikte, temettü ödemeleri de mevcut yükümlülük kriterlerine uymamaktadır. Dolayısıyla 31 Aralık 2014 tarihinde karşılık ayrılmasını gerektirecek bir durum söz konusu değildir. Temettü ödemelerinin ise, TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu standardı gereğince finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir.

SONUÇ

Standartta kullanılan “karşılık” terimi, bir yükümlülük ifade etmektedir. Bunun yanında ülkemizde kullanılan “karşılık” terimi, standartta belirtilen tanıma ek olarak değerlendirme ve yedek niteliğindeki karşılıkları ifade etmektedir.

TMS 37 Standardı kapsamlı bir şekilde incelendiğinde, şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin tahakkuk ettirilmeyip dipnotlarda açıklanması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak şarta bağlı bu olaylar, düzenli ve sistemli bir şekilde değerlendirmeye tabi tutulup, standartta geçen gerekli kriterleri sağlamaları durumunda bu şarta bağlı olaylar için karşılık ayrılması gerekmekte veya gerçekleşme ihtimali oldukça azaldığında ise dipnotlardan çıkarılması gerekmektedir. Bu sayede karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların doğru bir şekilde ölçülmesi, kayıt edilmesi ve raporlanması ile işletmeler, finansal tablolarında gerçek ve güvenilir bilgiyi sunmuş olacaklardır.

Bu standart ile karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların ölçülmesi, kayıt edilmesi ve sunumu, karşılıklar ve koşullu borçlar ile ilgili belirsizliği ortadan kaldıracak, ileri de ortaya çıkabilecek ve işletmeyi bir yükümlülük altına sokabilecek olayların açıklanması ile finansal tablo ile ilgilenen kişi, kurum ve kuruluşların elde edecekleri bilginin değerini artıracaktır. Bu sayede standart amacına ulaşmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ateş, Koray, (2012), *Yeni TTK Uyumlu ve Anlatımlı 700 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi*, Hipotez Yayınları, Ankara.
- Çalış, Yıldırım Ercan, (2012), TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar ve Uygulama Örnekleri, *Vergi Dünyası*, Sayı: 375, Kasım, s.105-110.
- Çetin Ayten, Ayça Akarçay Öğüz, (2010), Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C. XXIX, S.II, ss.407-430.
- Gersil, Aydın ve Feriştah Sönmez, (2007), Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:79, ss.121-140.

- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, (2011), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Güler, İbrahim, (2012), *Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı TFRS ve KOBİ TFRS Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Karacaer, Semra, (2002), TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı Kapsamında Garanti Gider Karşılıklarının İncelenmesi, *MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 4, Aralık, ss.31-39.
- KGK, (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) (2015), *TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*.
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS37.pdf
28.04.2015.
- Öğüz, Ayça Akarçay, (2007), “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, II. Oturum: KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri” – II. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI, 26-30 Ekim, İzmir SMMO.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, (2007), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, TMS-TFRS*, Mart, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık, (2012), *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları-427, Ankara.
- Özkan, Özgür ve Tuğçe Uzun Kocamış, (2011), Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, ss.191-214.
- Sağlam, Necdet, Mehmet Yolcu ve Ali Osman Eflatun, (2012), *UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi, Açıklamalı, Örnek Uygulamalı, Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş, VUK’ KVK Karşılaştırmalı, İlk Geçiş Uygulaması*, Hipotez Yayınları, Ankara.
- Şavlı, Tuba, (2014), *Kamu Gözetim Kurumu’nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslar arası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Tek, Nergis (2011), *Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- Walton, Peter and Walter Aerts, (2006), *Global Financial Accounting and Reporting Principles and Analysis*, London, Thomson Learning.
- Yükçü, Süleyman, (2014), *Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örnekli Genel Muhasebe*, Altınokta Yayınevi, İzmir.