

KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLARIN TMS 37 STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ*

Öğr. Gör. Şebnem YAŞAR**

ÖZET

Muhasebe bilgisinin özünde objektiflik ve doğruluk yer almakla birlikte, bu bilgiyi başlangıç noktaları farklı olan iki kaynak oluşturmaktadır. Bazı bilgiler objektif bir şekilde ve titizlikle mali yıl içinde yapılan işlemlerden ve kayıtlardan sağlanırken, bazı bilgiler işletmenin muhasebe politikasını yansıtan tahminler esas alınarak sadece yıl sonunda yapılan kayıtlara dayanır. İşletmenin benimsediği muhasebe politikası, işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğini, hangi değerlendirme ölçütlerinin kullanılacağını, hangi kalemlerin finansal tablolara alınacağını ve hangilerinin finansal tablolardan çıkarılacağını belirler. Bu bağlamda, pek çok işletmenin muhasebe yaklaşımında temel aldığı bir tutum “ihtiyatlılık”tır.

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, tahminlere dayanılarak oluşturulan muhasebe bilgilerindedir. Muhasebede olasılıkları ve belirsizlikleri kaydetmenin tek bir yolu vardır. Bu da finansal tabloların hazırlanmasında ihtiyatlılık ilkesini esas alarak, söz konusu olasılıklar ve belirsizlikleri gerçekleştirmiş gibi göstermektir.

TMS 37, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların belirlenmesini ve ölçümünü kurallara bağlayarak sisteme oturtan bir standarttır. Bu çalışma, TMS 37’de yer alan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlık kavramlarını ele alarak, standart kapsamında nasıl tanımlandıklarını ve nasıl muhasebeleştirileceklerini örnek olaylarla anlatmaktadır.

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

REVIEW OF PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES, AND CONTINGENT ASSETS WITHIN THE SCOPE OF IAS 37

ABSTRACT

Despite the fact that objectivity and accuracy are placed in the core of the accounting information, two different sources with different starting points create the essence of this knowledge. Some of the accounting information is provided from the transactions and records that are kept during the financial year in an objective and meticulous manner. However, some of the information is based on the estimations reflecting the entity’s accounting policy and is provided from the records that are kept only at the end of the year. The accounting policy adopted by the entity determines bookkeeping procedures, valuation criteria, items that will be placed in and removed from the financial statements. In this context, many entities adopt the attitude of “prudence” in their accounting approach.

Provisions, contingent liabilities, and contingent assets are information that is created according to estimations. There is only one way to record the probabilities and uncertainties in accounting, which is to present them as if they took place, by preparing financial statements according to the principle of “prudence”.

IAS 37 is a standart that codifies the identification and measurement of provisions, contingent liabilities and contingent assets. In this study, by discussing provision, contingent liability and contingent asset concepts, their definitions in the scope of the Standart and recording procedures are examined with case studies.

Keywords: IAS 10, Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe ve Finansman A.B.D.

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir M.Y.O., Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı

1. GİRİŞ

Karşılık ayırma, yorumlama açısından genel olarak sıkıntı doğuran bir alan olagelmıştır. Karşılıklar, nitelikleri gereği öznel olup, nakit dışı işlemleri içermektedirler (Antill ve Lee, 2008: 129). Bu da manipülasyona açık olmaları sonucunu doğurmaktadır (Antill ve Lee, 2008: 129). Kârlı yıllarda büyük tutarlarda karşılıkların kullanılması, buna karşılık kötü geçen yıllarda bu karşılıkların tersine çevrilmesi, “kârın istikrarlı hale getirilmesi (income smoothing)” adı verilen ve uygulamada çok karşılaşılan bir manipülasyon şeklidir (Antill ve Lee, 2008: 134). Karşılıkların gerçek bir durumu mu yansıttığı, yoksa finansal raporların sonucunu etkilemeye yönelik bir girişim mi olduğunun belirlenmesi önemlidir.

TMS 37 standardının amacı, karşılık, koşullu borç ve koşullu varlık kavramlarını tanımlamak ve farklarını ortaya koymak; hangi amaçlarla ve hangi durumlarda karşılık ayrılacağı ile karşılık tutarlarının nasıl ölçüleceğini kurala bağlamaktır. Ayrıca, finansal tablo eklerinde ve dipnotlarında tablo kullanıcılarının bu kavramlara ilişkin kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilginin açıklanmasını sağlamak da standardın amaçları arasında yer almaktadır.

Standart tarafından getirilen temel prensip, ancak geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması halinde karşılık ayrılacağıdır. Böylelikle, finansal performansın ve kârın manipülasyon yoluyla gerçekte olduğundan farklı gösterilmesinin önüne geçilerek, sadece “gerçek” yükümlülüklerin finansal tablolarda yer almasının sağlanması amaçlanmaktadır (Mirza, Orrell ve Holt, 2008: 317). Bu standartla birlikte, karşılıkların yalnızca ekonomik faydaların çıkışına ilişkin bir zorunluluk varsa gelir tablosunda gider, bilançoda ise borç olarak kaydedilmeleri sağlanmaktadır (Cairns, 1998: 10).

2. STANDARDIN KAPSAMI

İşletmeler, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümlerini kullanırlar. Ancak, TMS 39 ya da TFRS 9’un kapsamına giren finansal araçlar, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek olan sözleşmeler, sigorta şirketlerinde poliçeden kaynaklanan yükümlülükler (TFRS 4), inşaat sözleşmeleri (TMS 11), gelir vergileri (TMS 12), finansal kiralama (TMS 17), çalışanlara sağlanan faydalar (TMS 19) gibi başka bir standart kapsamında açıklanan konular bu standardın kapsamı dışında kalmaktadır (m. 2, 3, 5).

2.1. Karşılıklar

TMS 37, “karşılık” kavramına ilişkin pek çok yanlış anlamayı açıklığa kavuşturmuştur. Karşılıklar, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında ikiye ayrılmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 582). Bunlardan birincisi, varlıklarda değer azalışı karşılıklarıdır. Amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için kullanılan karşılık kavramı varlıkların defter değerinde gerçekleşen değişikliklere ilişkin olarak yapılan düzeltmeler olup, bu standardın kapsamına girmemektedir (m. 7). İkincisi ise, borç ve gider karşılıkları olup, standart bu tür karşılıkları düzenlemektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 582).

Standartta, “karşılık” kavramı gerçekleşme zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır (m. 10). Yükümlük kavramı ile, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve gerçekleşmesi halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut durum ifade edilmektedir. Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayrılır.

edilebilirler (m. 11). Karşılıklar, finansal tablolarda ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilirler (m. 11).

Karşılığın tahakkuk ettirilebilmesi için;

- İşletmenin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması,
- Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimalinin bulunması,
- Yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılabilmesi gerekmektedir (m. 14).

2.1.1. İşletmenin Geçmişteki Bir Olaydan Kaynaklanan Mevcut Bir Yükümlülüğünün Bulunması

İşletmenin bütün yükümlülükleri için karşılık ayrılmaz. Sadece, geçmişteki yükümlülük doğuran bir olay sonucunda ortaya çıkan mevcut yükümlülükler karşılık oluşturmaktadır. Bir yükümlülük, yasal bir yükümlülük olabileceği gibi, zımni kabulden doğan bir yükümlülük de olabilir.

Yasal yükümlülüğün, mevcut bir sözleşmeden kaynaklanabilmesi kadar, mevzuata bağlı olarak ya da hukuki bir uygulama sonucunda ortaya çıkması da mümkündür (m. 10). Zımni kabulden doğan yükümlülük ise, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer (üçüncü) şahıslara, geçmiş uygulamalar, yayımlanmış politikalar ya da yapılan açıklamalarla belirtmesi ve sonuç olarak, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceğine ilişkin olarak ilgili şahısların zihninde geçerli bir beklenti yaratması sonucu oluşmaktadır (m. 10).

Mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığının net olarak belli olmadığı durumlarda ise ihtimaller hesaplanır. Standartta, mevcut bir yükümlülüğün varlığı ihtimali, yokluğu ihtimalinden daha

yüksek ise, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilmektedir (m. 15). Mevcut bir yükümlülüğün varlığı ihtimali, standartta göreceli bir biçimde ele alınmamakta, “olmak ya da olmamak” noktasına getirilmektedir. Yükümlülüğün varlığına ilişkin olarak “olmak” yönünde karar verildiğinde ihtimalin %50'nin üzerinde olması, “olmamak” yönünde karar verildiğinde ise %50'nin altında olması gerektiği kanısı doğmaktadır.

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

Standartın karşılık ayrılabilmesi için öngördüğü ikinci koşul, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmasının “muhtemel” olmasıdır. Standartta herhangi bir oran net olarak belirtilmemekle birlikte, “muhtemel” kavramı, “gerçekleşme olasılığı gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek” durumlar olarak açıklanmaktadır (m. 23). Bu açıklamadan, işletme yöneticilerinin ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı olasılığının %50'nin üzerinde olduğunu belirlemesi, tahmin etmesi ya da hissetmesi durumunda karşılık ayrılabilmesi sonucu çıkmaktadır. Mümkün bir yükümlülük söz konusuysa, yani ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin %50'nin altında olduğu tahmin edilmişse, bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanır, ancak tahakkuk ettirilmez.

Standartta öngörülen bu koşul, kanımızca, uygulamada tutarsız sonuçların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin %49 ve daha düşük olduğu bir durum, sözkonusu kriteri karşılamadığı için tahakkuk ettirilmeyecek, dolayısıyla hem işletme hem de tablo kullanıcıları açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Örneğin, bir işletmeye karşı açılan 1 milyon TL tutarında bir davada, işletmenin davayı kaybetme ihtimalinin

%45, kazanma ihtimalinin %55 olması durumunda, bu kriter uyarınca hiçbir karşılık ayrılmayacaktır. Oranların tersine çevrilmesi durumunda ise işletme 1 milyon TL karşılık ayrarabilecektir. Bu tutarın finansal tablolarda yer alması gerek işletme, gerekse tablo kullanıcıları açısından önemlidir. %10 gibi düşük bir kaynak çıkışı ihtimalinin bile, davanın seyrine göre karara yönelik bilgi ve belgeler ile kısa sürede %90 gibi çok yüksek bir ihtimale yükselebilmesi mümkündür.

Kaldı ki standartta, karşılık tutarı belirlenirken, gerçekleşme olasılıklarına bakılmaksızın tüm olası sonuçların göz önünde bulundurulması öngörülmektedir. Bu nedenle, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan ekonomik faydaların çıkışı hakkında herhangi bir belirsizlik durumu, ölçüm aşamasında ortaya çıkacaktır. Bu sebeplerle, standartta öngörülen ekonomik fayda çıkışı koşulunun biraz daha açıklanmaya ihtiyacı olduğu görüşündeyiz.

2.1.3. Yükümlülük Tutarına İlişkin Güvenilir Bir Tahmin Yapılabilmesi

Karşılığın tahakkuk ettirilebilmesi için yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahminin yapılabilmesi gerekmektedir. Karşılık için tahakkuk ettirilecek tutar, bilanço tarihinde mevcut yükümlülüğü yerine getirmek için yapılacak harcamanın en iyi tahminini yansıtmalıdır. Bu da, bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya üçüncü kişilere devredeceği miktardır (m. 37). Tahminlerin kullanımı, finansal tabloların güvenilirliklerini zayıflatmaz (Özerhan ve Yanık, 2012: 457). Ancak, karşılık tutarı belirlenirken, riskler ve belirsizlikler dikkate alınmalı; geçmiş tecrübeler ile uzman yorumlarından faydalanılarak en iyi tahmine ulaşılmaya çalışılmalıdır.

Karşılık tutarının belirlenmesinde kullanılacak üç yöntem bulunmaktadır (Uluslan, 2004: 206):

- Beklenen değer yöntemi
- Gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç yöntemi
- Bugünkü değer yöntemi

Beklenen değer yöntemi, yükümlülüğün büyük bir küme ile ilgili olduğu durumlarda kullanılır. Birden fazla olay veya bir grup unsurla ilgili karşılıkların hesaplanmasının gerektiği durumlarda, ihtimallerin çokluğu birbirinden farklı sonuçları beraberinde getirmektedir. Bu yöntemde yükümlülük, gerçekleşmesi olası tüm sonuçlar dikkate alınarak tahmin edilir. Beklenen değer, ölçülen farklı değerlerin aritmetik ortalaması alınarak hesaplanır (Özkan ve Kocamış, 2011: 204).

Gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç yöntemi, yükümlülüğün tek bir durum için ölçüldüğü durumlarda kullanılmaktadır (Uluslan, 2004: 208). Söz konusu duruma ilişkin olarak gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç, karşılık tutarının en iyi tahmini olmaktadır. Buna karşın, işletme böyle bir durumda bile diğer olası sonuçları dikkate alır. Diğer olası sonuçların gerçekleşme olasılığı, gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuçtan yüksek veya düşük olduğu durumlarda en iyi tahmin daha yüksek veya daha düşük tutarda olacaktır (m. 40).

Bugünkü değer yöntemi, paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Eğer ödeme uzun bir süre sonra gerçekleşecek ise gelecekte yapılacak ödemenin bugünkü değere indirilmesi gerekmektedir. (Özkan ve Kocamış, 2011: 206). Bugünkü değer yöntemi, paranın zaman değerini muhasebe ölçümlerine dahil ettiğinden, gelecekteki nakit akımları arasındaki ekonomik farklılıkların belirlenmesini mümkün kılmaktadır (Uluslan, 2004: 209).

2.2. Koşullu Borçlar

Genel olarak tüm karşılıklar, zaman ve tutar açı-

sından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, standart kapsamında farklılaşmaktadırlar. Karşılıklar gerçekleşmiş borçlardır, yani varlıkları gelecekteki olaylara bağlı değildir; ancak tutar veya zamanlamalarına ilişkin belirsizlikler sebebiyle muhtemel borçlar olarak adlandırılmaktadırlar (Epstein ve Mirza, 2003: 448). Koşullu borç kavramı ise, standartta, kaynak çıkışı ihtimalinin uzak olduğu potansiyel yükümlülükler için kullanılmaktadır (Epstein ve Mirza, 2003: 448).

Koşullu borç, gelecekte ortaya çıkabilecek gerçek bir yükümlülüğü üstlenme taahhüdünü ifade etmektedir (Uluslan, 2004: 204). Bir başka deyişle, koşullu borçlarda henüz bir borcun olduğu kesinleşmemiştir veya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması ya da yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle tahakkuk ettirilememektedir (m. 10). Örneğin, finansal garantiler koşullu borç olarak değerlendirilir. Nitekim, işletmenin üçüncü bir şahsa verilen borcun ödenmesini garanti etmesi, yasal bir yükümlülük doğurduğu için koşullu borç olarak nitelendirilmektedir.

Karşılık ile koşullu borç arasındaki en temel fark, yükümlülüğün gerçekleşip gerçekleşmediği noktasında ortaya çıkmaktadır. Karşılıklı yükümlülük gerçekleşmişken, koşullu borçta henüz gerçekleşmemiştir. Koşullu borçta risk “mümkün” iken, karşılıklı “muhtemel”dir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 583).

Koşullu borçlar, kaynak çıkışı ihtimali çok düşük olanlar hariç, dipnotlarda açıklanır. Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük olanlar dipnotlarda da gösterilmez. Koşullu borçlar, uygulamada çok önem verilmeyen ya da gözden kaçırılan bir konu olmasına rağmen, dikkate alınması gereken bir konudur (Çetin ve Öğüz, 2010: 420). Koşullu borçlar, beklenmedik bir biçimde gelişebilir-

ler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel hale gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlendirilmeye tabi tutulmalıdırlar (m. 30). Bir başka ifadeyle, koşullu borcun karşılığa dönüşüp dönüşmediğinin kontrolü rutin olarak yapılmalıdır.

2.3. Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıklar, genellikle, işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali doğuran planlanmamış veya umulmadık olaylardan kaynaklanırlar (m. 32). Örneğin, işletmenin hukuki yollardan takip ettiği sigorta şirketinden talep edilen haklar koşullu varlık olarak nitelendirilir. Koşullu varlıklar finansal tablolara yansıtılmaz, ancak dipnotlarda açıklama yapılır. Gelirin gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık artık koşullu varlık olarak kabul edilmez ve tahakkuku yapılır.

3. KARŞILIKLARA İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR

3.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları

İşletmenin gelecekteki faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülükler, sözleşmeye dayalı olup yüksek gerçekleşme olasılığına sahip olsalar bile, karşılık ayırmayı gerektirmezler (Demir ve Bahadır, 2011: 471). Gelecekteki zararlar, geçmişteki yükümlülük getiren olayların sonucu olmadığından ve işletmenin gelecekteki faaliyetleriyle önlenebileceğinden, karşılık ayırma kriterlerini karşılamamaktadır (Özkan ve Kocamış, 2011: 210). Bu yüzden standart, sene sonunda gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayırılmasına izin vermemektedir. Gelecekte zarar oluşma beklentisi, belirli varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine inanmak için bir neden olabilir. Bu durumda, işletmenin varlıkları TMS 36 uyarınca varlıklarda değer düşüklüğü açısından test edilmelidir (m. 65).

3.2. Tazminatlar

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 muhasebeleştirilmektedir (m. 53). 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 alır (m. 54).

3.3. Yeniden Yapılandırma

Standartta, bir iş kolunun satışı veya faaliyetlerin sona erdirilmesi, işyerlerinin kapatılması, yönetim yapısındaki değişiklikler ve köklü yeniden örgütlenme (reorganizasyon) çalışmaları “yeniden yapılandırma” olarak adlandırılmıştır (m. 70). TMS 37’de, yeniden yapılandırma karşılıklarının ölçülmesinde hangi tip maliyet kalemlerinin dâhil edilmesi gerektiği açık bir biçimde belirtilmemektedir. Yalnızca, yeniden yapılandırmanın zorunlu kıldığı ve işletmenin devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmayan “sadece direkt harcamalar”ın dâhil edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (m. 80). Bu kapsama, iş akdi feshedilen çalışanlar, kapatılan tesisler, elden çıkarılan varlıklar, sona erdirilen sözleşmeler gibi farklı maliyet bileşenlerine sahip olaylar girebilmektedir (Lin ve Yang, 2012:41).

Geçmişte, bu önemli alanı düzenleyen hiçbir standardın bulunmaması, işletmelerin yeniden yapılandırma harcamaları adı altında büyük miktarda karşılık tahakkuk etmelerini mümkün kılmaktaydı (Mirza, Orrell ve Holt, 2008: 321). Özellikle şirket üst yönetiminin değişmesi durumunda, geçmiş yönetimin görevde olduğu dö-

nemlerin olduğundan daha zararlı, gelecek dönemlerin daha kârlı olduğu izlenimi yaratılmasına yönelik olarak ayrılan ve “büyük temizlik/banyo karşılıkları (big bath provisions)” olarak adlandırılan, manipülasyonla finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerindeki algılarını etkilemeye yönelik uygulamalar görülebilmekteydi (Demir ve Bahadır, 2007: 114). TMS 37, yeniden yapılandırma kavramını, bir işin kapsamını veya işin yapılış biçimini somut bir şekilde değiştiren, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir program şeklinde sınırlayarak, yeniden yapılandırma karşılığı adı altında yapılan her türlü karşılık ayırma uygulamalarını denetim altına almaktadır.

Bir işletmenin faaliyetlerinde gerçekleştirilecek temel yapısal değişikliklerin çoğu finansal tablo dipnotlarında açıklama gerektirecek kadar önemli olmalarına rağmen, yeniden yapılandırma olarak nitelendirilebilmek, dolayısıyla da karşılık ayırabilmek için gerekli kriterleri taşımayabilirler. Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük sadece şu şartların varlığı halinde söz konusu olabilir (m. 72):

- İşletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin olarak, işletmenin hangi kısmıyla ilgili olduğunu, hangi bölümlerin etkileneceğini, hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin yerleri, görevleri ve yaklaşık sayıları ile planın ne zaman uygulanacağını gösteren ayrıntılı ve resmi bir planının olması,

- İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına ilişkin olarak etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Yeniden yapılandırma faaliyetlerinin başlatılacağına ilişkin olarak işletmenin yönetim kurulu tarafından alınan ancak bu durumdan etkilenen taraflara duyurulmayan bir karar, kendiliğinden bir yükümlülük doğurmaz. Bu yüzden, eğer işletme yeniden yapılandırma için zımnî kabulden doğan yükümlülük temelinde karşılık ayırmak istiyorsa, yönetim kurulu kararının, karardan etkilenen taraflara duyurulması bir ön koşul oluşturmaktadır.

3.4. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme

TMS 37’de ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin kaçınılamayacak maliyetlerin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydaları aşan bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır (m. 68). Bu durumda maliyetlerin faydaları aştığı kısmı kadar karşılık ayrılır.

“Kaçınılamayacak maliyet” kavramı standartta açıklanmış iken, “ekonomik fayda” kavramı üzerinde durulmamış, bu kavram belirsiz bırakılmıştır. Bu nedenle, bu kavramı çok dar ya da çok geniş kapsamlı olarak yorumlamak mümkündür. Yorumlama farkları, uygulama farklılıklarını da beraberinde getirerek, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için olası karşılık tutarlarının geniş bir aralıkta değişkenlik göstermesine yol açabilir.

“Ekonomik fayda” kavramı dar anlamda, yalnızca sözleşmenin kendisinden beklenen faydalar anlamına geliyorsa, sözleşmeyle dolaylı olarak ilişkili faydaları kapsamadığı için çok daha yüksek karşılık tutarlarına ulaşılacaktır. Eğer, sözleşmeyle dolaylı olarak ilişkili faydalar da dikkate alınıyorsa, o zaman da “bir sözleşmenin ekonomik açıdan dezavantajlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, ekonomik fayda girişlerinin somutluk derecesi ne olmalıdır” sorusuna cevap verilmelidir. Örneğin, işletme,

kendisine kesinlikle zarar ettirecek bir sözleşmeye dayalı olarak yeni bir pazara girme beklentisindeyse ve pazar penetrasyonunun getirdiği fayda, sözleşmeden kaynaklanan zarardan daha yüksek ise, sözleşme ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme sayılmamalı ve karşılık ayrılmamalıdır. Ancak, yeni pazara giriş başarısızlıkla sonuçlanırsa, söz konusu sözleşme, ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olarak nitelendirilmeli ve karşılık ayrılmalıdır.

Standartta “ekonomik fayda” kavramının geniş anlamı kullanıldığı daha yaygın bir görüş olmakla birlikte, açıklamalarla belirlenmesi, uygulama farklılıklarının önüne geçilmesi açısından önemlidir.

4. KARŞILIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Standartta düzenlenen karşılıkların muhasebeleştirilmesi, aktifi düzenleyici karşılık hesaplarından farklılık arz etmektedir. Bu sebeple karşılıklar için “654 Karşılık Giderleri” hesabının kullanılması uygun olmamaktadır. Bunun yerine, incelenen kaynaklarla benzer şekilde, eğer bu gider ödenmiş olsaydı hangi hesaba kaydedilecekse yine aynı hesaba borç kaydedilmesinin, buna karşılık, vadesine göre 37 veya 47 hesap grubundaki hesapların alacaklandırılmasının uygun olacağı görüşündeyiz (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 589; Özerhan ve Yanık, 2012: 464; Demir ve Bahadır, 2011: 473; Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 335). Bu durumda, borç ödendiğinde ilgili gider hesaplarına borç yazılmayacak, kullanılan karşılık hesaplarının borcuna kayıt yapılacaktır.

Bir karşılık yalnızca başlangıçta belirlenmiş olan amaç için kullanılmak zorundadır. Geçmişte, bir dönem içindeki bazı karşılık tutarlarının gereğinden daha fazla olması, işletmeler tarafından başka bir karşılık tutarındaki açığı rasyonalize etmek için kullanılmaktaydı (Mirza, Orrell

ve Holt, 2008: 320). Bir başka deyişle, bir karşılık tutarındaki eksiklik, başka bir karşılık tutarının fazlalığıyla dengelenmeye çalışılmaktaydı. (Mirza, Orrell ve Holt, 2008: 320). Bu uygulama, standartta, karşılığın yalnızca başlangıçta belirtilen amaç için kullanılabilmesi açıkça belirtildiği için, artık mümkün olmamaktadır. Ayrıca, TMS 37, karşılıklardaki değişikliklerin her bilanço tarihinde gözden geçirilmesini ve karşılık tutarlarının mevcut en iyi tahmini yansıtmak şeklinde düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla, bir karşılık ayrıldıktan sonra bu tutarın fazla olduğu anlaşılırsa, işletme bu fazlalığı başka bir karşılıktaki eksikliği bahane ederek, tüm karşılıkları bir bütün olarak ele alarak ve toplam karşılıkların yeterli olup olmadığına bakarak gerekçelendiremez. Böyle bir durumda, fazla karşılık iptal edilmelidir.

Karşılıklardaki değişim, her bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilmeli ve karşılık tutarı mevcut en iyi tahmini yansıtmak şeklinde düzenlenmelidir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için kaynak çıkışının artık muhtemel olmadığı durumlarda karşılık iptal edilmelidir (m. 59).

5. ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek 1) “Saphire İlaçları”, merkezi Avrupa’da bulunan çok uluslu bir şirket olan “LaRiba” için bir Güney Pasifik ülkesi olan Niue’de ilaç üretmektedir. Bir sene önce piyasaya sürdükleri bir ağrı kesici, birçok hamile kadında öngörülmeyen ve ilaç prospektüsünde uyarı olarak da yer almayan düşüklere ve sakat doğumlara yol açmıştır. Şirket, ilaç piyasaya çıkmadan önce Niue Sağlık Bakanlığı’ndan gerekli onayları almıştır. Ayrıca, mevzuatta firmayı sorumlu tutacak bir hüküm de bulunmamaktadır. Ancak, ulusal ve uluslararası sivil toplum kuruluşlarından gelen baskılar karşısında LaRiba şirketi Saphire İlaçları’nın mağdurların zararlarını gidereceğini beklediklerini beyan etmiştir. Saphire Yönetim Kurulu Başkanı da sosyal sorumluluklarının bilin-

cinde bir şirket olarak LaRiba şirketinin beyanatını teyit etmiştir. Bir yıl içinde işletmenin %20 olasılıkla 50.000.000 TL, %80 olasılıkla 80.000.000 TL tazminat ödeyeceği tahmin edilmektedir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay, üretilen ilacın yan etkilerine ilişkin olarak gerekli araştırmaların ve testlerin tam olarak yapılmamış olmasıdır. Niue’de konuyla ilgili herhangi bir mevzuat olmadığı için, burada faaliyet gösteren işletmeler için herhangi bir yasal zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak, iki şirketin de açıkça yaptığı beyanatlar, Saphire İlaçları’nın oluşan zararı tazmin edeceğine ilişkin halkın zihninde bir beklenti yaratmıştır. Dolayısıyla, zımni kabulden doğan bir yükümlülük bulunmaktadır.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muhtemel

- **Sonuç:** Karşılık ayrılır.

Ayrılacak karşılık tutarı, ödenecek tazminat miktarı tahminlerinin gerçekleşme olasılıkları göz önünde bulundurularak hesaplanır.

$$(\%20 \times 50.000.000) + (\%80 \times 80.000.000) = 10.000.000 + 64.000.000 = 74.000.000 \text{ TL}$$

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	74.000.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		74.000.000

İşletmenin yıl içinde 85.000.000 TL tazminat ödemesi durumunda, aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	74.000.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	11.000.000	
102 Bankalar		85.000.000

İşletmenin tazminatı sonraki yıl ödemesi durumunda yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	74.000.000	
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	11.000.000	
102 Bankalar		85.000.000

Örnek 2) A ülkesinde elektrik prizi üreten bir şirket, B ülkesindeki bir şirket ile, yılda 100.000 adet standart dışı elektrik prizi üretmek üzere 5 yıllık bir sözleşme yapmıştır. Sözleşmenin ikinci yılında B ülkesine konulan ekonomik ambargo sonucunda üretici şirket malları teslim edemez duruma gelmiştir ve alıcı şirket de ödeme yapamamaktadır. Üretilen prizler standart dışı olduğu için ne yerel pazarda ne de başka bir ülkede değerlendirilebilmektedir. Bu malları üretmek için özel olarak kurulan üretim ekipmanı da atıl durumda kalmıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay, sözleşmenin imzalanmasıdır. İkinci yılda sözleşme, kaçınılmaz maliyetleri beklenen faydaları aştığı için ekonomik açıdan dezavantajlı duruma gelmiştir.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muhtemel

- **Sonuç:** Karşılık ayrılır.

Teslim edilemeyen elektrik prizlerinin ve özel üretim ekipmanının işletmeye maliyetinin tahmini olarak 200.000 TL olduğu varsayımı altında aşağıdaki kayıt yapılır.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	200.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		200.000

Yapılan görüşmeler sonucunda anlaşmaya varılarak iki ülke arasındaki ekonomik ambargo beş ay sonra kaldırılmış, ticari faaliyetler sorunsuz bir şekilde işlemeye başlamıştır.

Bu durumda, aşağıdaki kayıtlarla ayrılan karşılık iptal edilir.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	200.000	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar		200.000

Örnek 3) Aurum şirketi, altın madeni işletmektedir ve altını ayrıştırma sürecinde siyanür kullanmaktadır. Altın üretiminin yoğun atık oluşturan bir süreç olması ve bu süreçte zehirli bir madde olan siyanürün kullanılması insan ve çevre sağlığına yönelik risk unsurları taşımaktadır. Bu sebeple altını ayrıştırmada siyanür kullanan işletmeler için arıtma tesisi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Aurum şirketine arıtma tesisini kurmak ve faaliyete geçirmek için 31 Ekim 20X2 tarihine kadar süre verilmiştir. Ancak şirket bu süre içerisinde konuya ilişkin herhangi bir girişimde bulunmamıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** İşletmenin belirtilen tarihe kadar arıtma tesisini kurmamış olması, işletmenin para cezası ödemesi ihtimaline bağlı bir yükümlülük doğurmaktadır.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Ceza ödeme olasılığının değerlendirilmesi mevzuatın ayrıntılarına ve uygulamanın sıklığına bağlıdır.

- **Sonuç:** Ceza ödeme ihtimali daha fazlaysa para cezasının en iyi tahmini tutarında karşılık ayrılır.

Söz konusu mevzuatın uygulaması sıkı bir şekilde denetlenmektedir ve uymayan işletmeler 31 Ekim 20X2 tarihinden sonraki her ay için 50.000 TL ceza ödemek zorunda kalmaktadırlar.

Aurum şirketi, arıtma tesisi inşaatını Kasım 20X2'de acil olarak gündemine almıştır. Arıtma tesisi %30 ihtimalle 5 ay sonra, %70 ihtimalle 7 ay sonra tamamlanıp faaliyete sokulacaktır.

%30 ihtimalle $50.000 \times 5 = 250.000$ TL ceza ödenecektir.

%70 ihtimalle $50.000 \times 7 = 350.000$ TL ceza ödenecektir.

$(\%30 \times 250.000) + (\%70 \times 350.000) = 75.000 + 245.000 = 320.000$ TL

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	320.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		320.000

Kasım 20X2'den Nisan 20X3'e kadar her ay aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	50.000	
102 Bankalar		50.000

Mayıs 20X3 itibariyle inşaat tamamlanamamıştır ve mevcut duruma göre ancak Temmuz ayında faaliyete sokulabilecektir. Bu durumda, Mayıs ve Haziran aylarında da ceza ödenecek ve ödenen ceza tutarı toplam $50.000 \times 8 = 400.000$ TL olacaktır. Bu durumda, ayrılan karşılık tutarının aşağıdaki kayıtla düzeltilmesi gerekir.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	80.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		80.000

Mayıs ve Haziran aylarında aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	50.000	
102 Bankalar		50.000

Örnek 4) 25 Aralık 20X2 tarihinde, hazır giyim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin yönetim kurulu, işletmenin erkek giyimi bölümünün kapatılmasına karar vermiştir. Raporlama dönemi bitmeden önce (31 Aralık 20X2), çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler gibi durumdan etkilenen taraflara karar bildirilmemiş ve kararı uygulamaya yönelik herhangi bir somut adım atılmamıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** Geçmişte yükümlülük doğuran herhangi bir olay yoktur, dolayısıyla mevcut bir yükümlülük de yoktur.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimali yoktur.

- **Sonuç:** Karşılık ayrılmaz.

Örnek 5) Bir işletme, bir binayı 10 yıllığına kiralamıştır. Kira sözleşmesi kapsamında yıllık kira tutarı 36.000 TL'dir. İşletme kira sözleşmesinin bitmesine 5 yıl kala merkez ofisini taşıma kararı almıştır. İşletmenin binayı başkasına kiraya verme izni vardır ve kira fiyatlarının düşmesine rağmen, binayı 5 yıl boyunca başkasına kiralayabileceğini düşünmektedir. Beklenen kira geliri yıllık 24.000 TL'dir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay imzalanan kira sözleşmesidir. Bu, hukuki bir yükümlülük doğurmaktadır. Beşinci yılda sözleşme, kaçınılmaz maliyetleri beklenen faydaları aştığı için ekonomik açıdan dezavantajlı duruma gelmiştir.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muhtemel

- **Sonuç:** Kira sözleşmesinin maliyetinin, yeni yapılan sözleşmeden beklenen faydaları aşan kısmı için karşılık ayrılır. Yükümlülük doğuran olay kira sözleşmesinin imzalanmasıdır ve kalan 5 yıl için yılda 36.000 TL ödenmesi gerekmektedir. İşletme yıllık 24.000 TL kira geliri elde edecek ama yine de yılda 12.000 TL tutarında fazla ödeme yapacaktır. Kira sözleşmesinin bitimine 5 yıl olduğu için $12.000 \times 5 = 60.000$ TL tutarında karşılık ayrılmalıdır.

680 Çalışmayan Kısm Gider ve Zararları	60.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		12.000
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		48.000

Kira ödemesinin yıllık peşin yapıldığı varsayımla ödeme yapıldığında aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	12.000	
102 Bankalar		12.000

Sonraki yılın kira borcunun kısa vadeli hesaba alınması gerekir.

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	12.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		12.000

Örnek 6) Bir üretici, ürününü satın alanlara, satışı gerçekleştirdiği anda garanti vermektedir. Satış sözleşmesi hükümlerine göre üretici, satış tarihinden itibaren üç yıl içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını, tamir veya değiştirme yoluyla düzeltmeyi kabul etmektedir. İşletmenin geçmiş tecrübelerine göre, bir yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının, birinci yıl %5'i, ikinci yıl %10'u, üçüncü yıl ise %15'i tutarında tamir ya da değişim maliyeti gerçekleşmektedir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay garantili ürün satışlarıdır ve bu yasal bir yükümlülüğe yol açmaktadır.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muhtemel

- **Sonuç:** Garanti kapsamında yapılacak düzeltmelerin maliyetinin en iyi tahmini kadar karşılık ayrılır. İşletme yıl içinde 900.000 TL'lik satış yapmıştır. Bu satış tutarına göre, garanti süresi olan üç yıl boyunca gerçekleşecek tamir ya da değişim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanır.

1. yıl: $900.000 \times 0,05 = 45.000$ TL

2. yıl: $900.000 \times 0,10 = 90.000$ TL

3. yıl: $900.000 \times 0,15 = 135.000$ TL

Satış sonrası garanti şartları çerçevesinde yapılacak tamir, bakım ve yenileme hizmetlerinin karşılığında ortaya çıkan maliyetler, kalite maliyetleri kapsamında dışsal başarısızlık maliyetleri olarak değerlendirilmektedir. Garanti kapsamındaki yükümlülükler şeklinde ortaya çıkan dışsal başarısızlık maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşımdan söz edilebilir (Yükçü, 1999: 232). Bu yaklaşımlardan birincisinde, söz konusu maliyet giderlerinin mamul maliyetini ilgilendirmeleri nedeniyle, genel üretim gideri olarak ele alınmaları ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda izlenmeleri gerektiği; ikincisinde ise, üretim sonrası ortaya çıkmış gider görünümünde oldukları için, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda izlenmeleri gerektiği savunulmaktadır (Yükçü, 1999: 232).

Aşağıdaki kayıtta 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı kullanılmakla birlikte, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın kullanılması da mümkündür.

730 Genel üretim Giderleri	270.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		45.000
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		225.000

Örnek 7) Bir işletme deprem bölgesinde yer alan bir binada faaliyetlerini sürdürmektedir. Yeni yürürlüğe giren bir yönetmelikle, deprem bölgelerinde yer alan ve yeterli yapısal koşulları sağlamayan binalara güçlendirme yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan denetim sonucunda, işletmenin binasını güçlendirmesi gerektiği ve bunun işletmeye maliyetinin tahmini 100.000 TL olacağı ortaya çıkmıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** Mevcut bir yükümlülük yoktur. Güçlendirme yapılmasına yönelik mevzuattan kaynaklanan bir yükümlülüğün varlığı söz konusu maliyeti borç haline getirmektedir. Bunun sebebi, işletmenin gelecek faaliyetlerinden bağımsız olarak güçlendirme yapılmasına ilişkin bir yükümlülük bulunmamasıdır. İşletme, gelecekteki harcamadan kaçınmak için, örneğin, başka bir binaya taşınabilir.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimali yoktur.

- **Sonuç:** Karşılık ayrılmaz.

Örnek 8) Bir işletme, patent ihlali iddiasında bulunan bir rakibi ile davalı durumdadır. Davacı olan işletme 1 milyon TL tazminat talep etmektedir. Davalı işletmenin avukatı, davayı kazanma ihtimalinin %50'den az olduğunu belirtmiştir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay patent ihlali iddiasıdır. İşletmenin davayı kaybetme ve tazminat ödeme ihtimaline bağlı bir yasal yükümlülük söz konusudur.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muh-temel

- **Sonuç:** Yükümlülüğün en iyi tahmin tutarı üzerinden karşılık ayrılır.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	1.000.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		1.000.000

Sonraki yıl, işletmenin davayı kazanması durumunda aşağıdaki kayıtlarla ayrılan karşılık iptal edilir.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	1.000.000	
671 Önceki Dönem Gelir ve Karları		1.000.000

6. SONUÇ

Finansal tabloların güvenilir bilgiler içermesi ve gerçeği yansıtması, tablo kullanıcıları açısından hayati öneme sahiptir. Finansal tablo kullanıcıları giderek daha da artan bir şekilde işletme performansının nelerden etkilendiğini ve daha da önemlisi nelerden etkilenmeye devam edeceğini anlamının yollarını aramaktadırlar. TMS 37 standardı, karşılıkların belirlenmesi, ölçülmesi ve finansal tablolarda sunulmasına ilişkin kurallar koyarak, bu alanda önceden varolan belirsizliği azaltmakta, dolayısıyla da varlıkların, borçların ve dönem kârının/zararının gerçek değerleriyle gösterilmesini sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Antill, N. ve Lee, K. (2008). **Company Valuation under IFRS**. Great Britain: Athenaem Press Limited.
- Cairns, D. (1998). "How the new standards work". **World Accounting Report**, Oct. 1998, 10-12.
- Çetin, A. ve Ögüz A. (2010). "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi". **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 29 (2), 407-430.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). "Muhasebe Manipülasyonu – Yöntemler ve Teknikler". **Mali Çözüm**, 84 (2007), 103-119.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2011). **KOBİ'lerde Finansal Raporlama**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Epstein, B. J. ve Mirza, A. A. (2003). **Interpretation and Application of International Accounting Standards**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Gökçen, G., Akgül, B. A. ve Çakıcı, C. (2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Lin, B. ve Yang, R. (2012). "Restructuring the Accounting Rules for Restructuring Charges". **The CPA Journal**, March 2012, 38-41.
- Mirza, A. A., Orrell, M. ve Holt, G. J. (2008). **IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS)**. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). **IFRS / IAS ile Uyumlu TMS / TFRS**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özkan, Ö ve Kocamış, T. (2011). "Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi". **Mali Çözüm**, 103 (2011), 191-214
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı** <http://www.tmsk.org.tr/>
- Uluslan, H. (2004). "Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu". **Mali Çözüm**, 69 (2004), 200-219.
- Yükçü, S. (1999). **Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

