



TMS-37 ÇERÇEVESİNDE KARŞILIKLARIN, KOŞULLU BORÇLARIN, KOŞULLU VARLIKLARIN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Abitter ÖZULUCAN¹

Öz

Bu çalışmada, TMS 37 kapsamında karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların önce kavramsal olarak sonra da uygulamada sıklıkla karşılaşılan olaylardan örnekler verilerek özelliklerinin tanıtılmasına, ölçüm esaslarına, hangi durumlarda muhasebeleştirileceklerine, hangi durumlarda mali tablo dipnotlarında yer verileceklerine, belirli dönemlerde değerlemelerine ve sonuçların güncellenmelerine ve iptallerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Özü itibarıyla “karşılık” kavramı, mali tablolara yansıtılma koşullarını sağlayan yükümlülük olarak kabul edilirken, mali tablolara yansıtılması mümkün olmayan sadece dipnotlarda yer verilen muhtemel yükümlülükler “koşullu borç” olarak işlem görmelidir. Koşullu varlık kavramı sözü edilen her iki kavramdan farklıdır. Çünkü “koşullu varlıklar”, işletmelerin ileri tarihte elde etmeyi düşündükleri muhtemel varlıkları niteliğindedir. Sonuçta belirsizlikler nedeniyle ortaya konulan bilgilerin kişilerin değer yargısına dayandığı ve bu yargılar esas alınarak mali tablolarda ve dipnotlarda bilgi ortaya konulduğu göz ardı edilmeden, bu bilgileri kullanma durumunda olan tüm paydaşların daha sağlıklı karar almaları mümkün olabilecektir.

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

JEL Sınıflandırması : M40.

¹ Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, abitter42@ohu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9663-5718.

Atıf/Citation (APA 6):

Özulucan, A. (2022). TMS-37 çerçevesinde karşılıkların, koşullu borçların, koşullu varlıkların karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve muhasebe uygulamaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 399–418. <http://doi.org/10.25287/ohuiibf.1063496>.

COMPARATIVE EXAMINATION OF PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES, CONTINGENT ASSETS AND ACCOUNTING APPLICATIONS IN THE FRAMEWORK OF TAS-37

Abstract

In this study, provisions, contingent liabilities and contingent assets within the scope of TAS 37, first conceptually and then in practice, giving examples from the events that are frequently encountered, to introduce their characteristics, to their measurement principles, in which cases they will be accounted for, in which cases they will be included in the footnotes of the financial statements, their valuation in certain periods and the updates and cancellations of the results. In essence, the concept of provision is accepted as a liability that fulfills the conditions to be reflected in the financial statements, while the probable liabilities included in the footnotes that cannot be reflected in the financial statements should be treated as contingent liabilities. The concept of conditional existence is different from the two mentioned concepts. Because contingent assets are probable assets that businesses expect to acquire in the future. As a result, it will be possible for all stakeholders who are in a position to use this information to take healthier decisions, without ignoring that the information revealed due to uncertainties is based on the value judgments of individuals and that information is presented in the financial statements and footnotes based on these judgments.

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

JEL Classification : M40

GİRİŞ

Günümüzde hem ulusal hem de uluslararası ölçekte ticaret hacminin ve dolayısıyla rekabetin, para ve sermaye hareketliliğinin artmasıyla birlikte şeffaf, gerçeğe uygun, hesap verilebilir, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiye olan ihtiyaç da artmıştır. Çünkü alınacak kararların temel dayanağı, mali nitelikteki bilgilerdir. Bu bilginin de üreticisi muhasebedir. Bu nedenle temel amaçlarından birisi mali nitelikte bilgi üretmek ve bu bilgileri mali tablolar aracılığı ile tüm iç ve dış paydaşlara sunmak olan muhasebeden olan beklentiler de artmıştır. Mali tabloların farklı ülkelerde farklı kriterler esas alınarak düzenlenmesi, ortak bir muhasebe dilinin ve anlayışının benimsendiği düzenlemeleri gereklilikten öte zorunlu hale getirmiştir. İşte bu anlayışa katkı sağlayan en önemli standartlardan birisi de TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardıdır.

Bu Standart, işletme açısından sadece gerçekleşmesi kesine yakın olduğu düşünülen olaylara ilişkin değil, gerçekleşmesi olası (muhtemel) olan olaylara ilişkin de karşılaşılabileceği yükümlülükleri ve elde etme olasılığı olan gelirleri dikkate almaktadır. Böylece bir bakıma özün önceliğini öne çıkartarak, mali tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun olarak düzenlenmesine ve mali anlamda şeffaflığa önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Gelecekte beklenen olasılıklar, belirsizlikler ve riskler dikkate alınmaz ise, işletmelerin faaliyet sonuçlarını diledikleri gibi manipüle etmeleri ve bilgileri gizlemeleri söz konusu olacaktır. Tabii ki bu durum, işletme ile ilgili karar alacak olan her paydaşın yanlış ya da eksik karar almasına neden olabilecektir.

Bu nedenle geleceğe yönelik belirsizliklerin ve risklerin minimize edilebilmesi ve ortaya konulan bilginin daha değerli olabilmesi açısından, işletmelerin (ihtiyatlılık, tam açıklama, dönemsellik, sosyal sorumluluk, önemlilik gibi temel kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın da gereği olarak) önceden önlem almalarını ve hem söz konusu yükümlülüklerin sonuçlarını hem de olası gelirlerini mali tablolara (rakamsal / dipnot şeklinde) yansıtılmalarını amaç edinen TMS 37, bu çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir. Öncelikle yükümlülüklerin hangi durumda karşılık, hangi durumda koşullu borç olduğu, hangi durumda olası gelirlerin koşullu varlık olduğu konusu TMS 37 kapsamında ele alınmış, bu kavramlar çeşitli açılardan

detaylı sayılabilecek ayrıntıda karşılaştırılmıştır. Çalışmanın son kısmında ise, uygulamada sıklıkla karşılaşıldığı düşünülen olaylar seçilerek, muhasebe kayıtlarına ve mali tablo dipnotlarına ilişkin örnekler verilmiştir.

I. STANDARDIN AMACI

Bu Standardın amacı;

- a. Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ile ilgili muhasebeleştirme kriterlerinin ve ölçüm esaslarının neler olduğunu ve nasıl uygulanması gerektiğini,
- b. Kullanıcıların; karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların özelliklerini, zamanlamalarını ve tutarlarını tespit ve anlayabilmeleri için gerekli açıklamaların gösterilme şeklini belirli bir kurala bağlamaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, bu Standardın amacı; karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların; amacını, koşullarını, birbirinden farklılıklarını, ölçümlerini, tahakkuk ettirilmelerini, mali tablolarda ve/veya dipnotlarda gösterebilme koşullarını ortaya koymaktır.

Ancak söz konusu bilgilerin tekdüze olması durumunda mali tablolarda ve dipnotlardaki bilgiler; ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, şeffaf, anlaşılabilir ve hesap verilebilir (doğrulanabilir) nitelik taşıyacaktır. Böylece muhasebe adına üretilen bilgilerde olması istenilen temel ve destekleyici özellikler sayesinde tüm muhasebe paydaşlarının daha isabetli karar alma olasılıkları artacaktır.

II. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

II.1 Karşılıklar

TMS 37'ye (m.10) göre borç ve gider karşılığı anlamında kullanılan karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Bu nedenle karşılık kavramı mali tablolara yansıtılma koşullarını sağlayan yükümlülük olarak kabul edilmektedir.

Başka bir ifadeyle karşılık, “gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gelecekte ekonomik fayda içeren kaynakların çıkma olasılığı bulunan güvenilir/gerçekçi tahmini yükümlülük” olarak tanımlanabilir. Borç ve gider karşılıklarına; emeklilik karşılıklarını, ekonomik açıdan dezavantaj taşıyan sözleşme karşılıklarını, işletme aleyhine açılan vergi davaları karşılıklarını, çevre zararı tazmin karşılıklarını, satış primi karşılıklarını, inşaat taahhüt işlerinin cezai taahhüt karşılıklarını ve garantili satış karşılıklarını örnek göstermek mümkündür. Çünkü söz konusu bu karşılıklar, işletmenin olası borç ve giderlerini ifade etmektedir.

Standardın anlayışında karşılık ayrılması, varlıklar için değil, borç ve giderler içindir. Borç ve gider karşılıkları;

- a. İşletmenin geçmişte bulunduğu bir taahhütten,
- b. Yasal düzenlemelerden,
- c. İşletmenin zımni kabul ettiği bir yükümlülüğünden, dolayı ortaya çıkar.

Borç ve gider karşılıklarının ne zaman ne kadar gerçekleşeceği ya da gerçekleşme olasılığı (veya gerçekleşmeme olasılığı) belli değildir. Dolayısıyla, söz konusu bu borç ve giderler için, işletmeden kaynak çıkma olasılığı vardır. Bu nedenle karşılıklar, mali tablolara yansıtılması mümkün olan yükümlülüklerdir. Örneğin; garantili satış karşılıkları kapsamında bakım-onarım, yenileme ve çevre zararı tazmin karşılıkları mali tablolara yansıtılması mümkün olan yükümlülüklerdir. Burada hukuki bir yükümlülük var. İşletmeden büyük bir olasılıkla ekonomik varlık çıkışı ve güvenilir sayılabilecek

derecede karşılık tutarının tahmin edilmesi ya da yükümlülüğün gerçekleşmesi söz konusudur. Eğer, bu koşullardan birisi veya birkaçı tutmuyor ise, söz konusu karşılık ile ilgili dipnotlarda bilgi verilmesi gerekir (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 444, 445).

Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecekte belli bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve tutarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir (Bkz. m.11). Yani ticari borçlar, diğer borçlar ve tahakkuklar, ödeme zamanı ya da tutarı kesin olan yükümlülüklerdir. Oysa karşılıklarda böyle bir durum söz konusu değildir. Yani karşılıkların kimi zaman gerçekleşme olasılığı söz konusu iken, nadirde olsa kimi zaman değildir. Dolayısıyla, karşılıklarda nakit çıkışı da kesin değildir.

Mevcut olan bir durumda yükümlülüğün olup-olmadığı konusunda net bir karar alınamıyor ise, işletme yöneticilerinin ihtimali dikkate alarak karar vermeleri gerekir. Bu durum m.15'te "*...amılan durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali, böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.*" şeklinde ifade edilmiştir. Bu maddeden de anlaşıldığı üzere yükümlülüğün gerçekleşme ihtimali %50'nin üzerinde tahmin ediliyor ise, yükümlülük ile ilgili bilgilere mali tablolarda, aksi takdirde dipnotlarda yer verilecektir.

Ayrıca; menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı, şüpheli ticari alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı ve diğer dönen varlıklar karşılığı gibi ayrılan karşılıklar, ilgili varlıkların değer azalışı ya da başka bir ifadeyle varlığın gerçek net değeriyle bilançoda gösterilebilmesi için yapılan değer düzeltme işlemidir. Standardın anlayışı karşılık ile söz konusu bu karşılıkların herhangi bir benzerliği yoktur. Çünkü Standarda göre, karşılık anlayışında aktifte bir değer düzeltimi söz konusu değildir.

Karşılıkların mali tablolara yansıtılması (tahakkuk ettirebilmesi) aşağıdaki koşulların birlikte gerçekleşmesi ile mümkündür. Bunlar (Bkz. m.14);

a. Geçmiş bir olaydan kaynaklanan hukuki veya zımni bir yükümlülüğün söz konusu olması (Detaylı bilgi için bkz. m.14–17),

aa. Hukuki yükümlülük: Sözleşme, yasal düzenleme veya diğer kanuni uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüktür. Örneğin, makine üreten bir işletmenin satış esnasında verdiği garanti süresi içinde garanti kapsamında arıza ortaya çıkarsa, ilgili işletmenin mevcut zararı yasal olarak karşılama yükümlülüğü vardır.

ab. Zımni kabulden doğan yükümlülük: Zımni yükümlülük, bazı ticari uygulamalardan veya geleneklerden kaynaklanır ve karşı tarafta yükümlülüğü yerine getirme beklentisi yaratır. Dolayısıyla bu tür yükümlülük, kanunda veya herhangi bir sözleşmede yer almasa da insanların beklenti içinde oldukları yükümlülüğü ifade eder². Diğer bir ifadeyle, geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması ile ilgili yükümlülüktür. Örneğin, ilaç üreten bir işletme, üretilen ilacın yan etkilerine ilişkin gerekli araştırma ve testleri yapmadan ilacı satışa sunmuştur. Söz konusu ilaç birçok hamile kadında öngörülmeyen ve ilaç prospektüsünde uyarı olarak da yer almayan düşüklere ve sakat doğumlara yol açmıştır. Bu durumda yükümlülük doğuran olay, üretilen ilacın yan etkilerine ilişkin olarak gerekli araştırmaların ve testlerin tam olarak yapılmamış olmasıdır. Konuyla ilgili herhangi bir mevzuat olmadığı için, bu alanda faaliyet gösteren işletmeler için herhangi bir yasal zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak, ilgili şirketin verdiği beyanat sonucunda, halkın zihninde zararı tazmin edeceğine ilişkin bir beklenti oluşmuştur. Dolayısıyla, zımni kabulden doğan bir yükümlülük bulunmaktadır (Yükçü & Yaşar, 2013: 8).

b. Karşılık ile ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için, işletmeden ekonomik fayda içeren kaynakların çıkmasının önemli oranda muhtemel olması (Detaylı bilgi için bkz. m.23). Örneğin,

² Bakınız: <https://www.cpdbox.com/ias-37-provisions-contingent-liabilities-contingent-assets/>

otomobil üreten bir işletme müşterilerine satış sözleşmesi gereği üç yıl bakım onarım garantisi vermiştir. Bu durumda işletmenin geçmiş deneyimlerine göre garanti kapsamında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Satışı yapılan otomobiller için geçmişteki deneyimlere dayanılarak, gerçekçi bir tahminde bulunulması ve garanti kapsamında bakım-onarım giderleri için karşılık ayrılması gerekir (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2018: 496, 497).

c. Yükümlülük tutarının güvenli (en gerçekçi) bir biçimde tahmin edilebiliyor olması (Detaylı bilgi için bkz. m.36 ve 37). Örneğin, bir işçi (davacı) çalışma ortamının ve çalışma saatlerinin ilgili yasalara aykırı olduğunu iddia etmiş ve bu nedenle çalıştığı işletme aleyhine dava açmıştır. Dava açılan (davalı) işletme, benzer bir dava için daha önce 200.000 TL tazminat ödemiş (veya önemli olasılıkla ödeyeceğini öngörüyor) ise, bu tutarı esas alarak karşılık ayrılması gerekir.

Standarda göre (Detaylı bilgi için bkz. m.39, 40 ve 45) yükümlülük tutarı içinde bulunulan an itibarıyla en uygun/gerçekçi yöntemden yararlanarak ölçülmelidir. Bu yöntemler arasında aşağıdaki yöntemlerden bahsetmek mümkündür.

a. Beklenen Değer Yöntemi: Muhtemel bir borç niteliği taşıyan karşılık eğer birden çok ürün için ayrılacak ise, her bir ürüne ilişkin söz konusu gerçekleşme olasılıklarının ağırlıklı ortalaması dikkate alınarak tahmin yapılmalıdır. Örneğin çok farklı ürün satan bir işletmenin her bir ürün için garanti giderini ayrı ayrı dikkate alması ve toplam karşılık giderini bu şekilde hesaplaması gerekir.

b. Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Tahmin Yöntemi: Karşılık ayrılacak olan konu tek bir kalemden oluşuyor ise, gerçekleşmesi beklenen en muhtemel sonuç, bu kalemin en gerçekçi tahmini kabul edilir. Örneğin aleyhte açılan bir davaya ilişkin tazminat hesaplanmasında olduğu gibi (Şerifler, 2019).

c. Bugünkü Değer Yöntemi: Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda bu yöntem esas alınarak karşılık tutarı tespit edilmelidir. Tespiti yapılan tutar, yükümlülüğün yerine getirilmesi için tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir (Bkz. m.45).

İşletme yönetimi yükümlülük tahmini yaparken;

- a. Risk ve belirsizlikleri,
- b. Paranın zaman değerini,
- c. Gelecekte gerçekleşmesi beklenen olası olay ve gelişmeleri: asla göz ardı etmemelidir (Şerifler, 2019).

Eğer karşılıkların mali tablolara yansıtılması (tahakkuk ettirebilmesi) koşullarından birisi veya birkaçı tutmuyor ise, söz konusu karşılık ile ilgili dipnotlarda bilgi verilmesi gerekir. Örneğin, bir işletmeye çevreyi kirlettiği iddiasıyla dava açılmıştır. Eğer davanın kaybedilme olasılığı yüksekse, talep edilen tutar kadar karşılık ayrılmalıdır. Çünkü Standarda göre, söz konusu davanın kaybedilme olasılığı yüksek tespit edildiği için, hesaplanan tutar “koşullu borç” olarak kabul edilen yükümlülük olmaktan çıkıp, “karşılık” mahiyetindeki yükümlülük sınıfına girmektedir. Dolayısıyla, işletmeden kaynak çıkışı, kesin ya da kesine yakın olan bu yükümlülük için, içinde bulunulan (cari) dönem itibarıyla karşılık ayrılacak ve doğal olarak karşılık tutarı da mali tablolarda (bilançonun pasifinde borç ve gider karşılıkları içinde) yer alacaktır. Aksi takdirde, yani yükümlülüğün ödendiği tarihte işlem yapılması, hem muhasebe kuramına yön veren temel kavramlara (ihtiyatlılık, tam açıklama, dönemsellik, önemlilik ve sosyal sorumluluk kavramı gibi) ilişkin ilkelere hem tahakkuk esasına hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ruhuna aykırı hareket edilmesi anlamı taşımaktadır. Dolayısıyla böyle bir uygulama mali tabloların güvenilirliğini olumsuz etkileyecektir.

II.II. Koşullu Borçlar

Geçmiş olaylar nedeniyle ortaya çıkan, gerçekleşip gerçekleşmeyeceği işletme için belirsiz olaylara bağlı olan ve mali tablolara yükümlülük tutarının güvenilir olarak ölçülememesi veya işletme kaynaklarının işletme dışına şu an için çıkma olasılığının olmaması nedeniyle yansıtılmayan, fakat mali tablo dipnotlarında yer alan muhtemel yükümlülükler, “koşullu borçlar” denir. (Özerhan & Yanık, 2012: 469, Larson & Miller, 1995: 403; m.10).

Başka bir ifadeyle koşullu borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan, sonucu gelecekte gerçekleşecek olaylara bağlı olan olası yükümlülüktür. Örneğin işletme aleyhine açılan davada olduğu gibi. Bu yükümlülükler kimi zaman tutar olarak kimi zaman da sadece açıklama şeklinde mali tablo dipnotlarına yansıtılır (Horngren, Sundem, Elliott, Philbrick, 2006: 415). Çünkü koşullu borçlar işletme için tutar olarak önemli olmasa da yatırımcılar için büyük önem arz edebilir³. Mali şeffaflığı azaltan ve gelecekte tüm paydaşların değerlendirilmelerini olumsuz etkileyebilecek olan "gizli borç" ya da koşullu borçların açıklanması, günümüzde giderek daha fazla önem kazanmaktadır.

Koşullu borçlara verilen ipotekleri, işletmenin ciro ettiği senetleri, işletme aleyhine açılan davaları, verilen teminat mektuplarını ve kefaletten yükümlülükleri örnek göstermek mümkündür. Çünkü bu örneklerde şarta bağlı borç söz konusudur. Yani, işletmeden gelecekte nakit çıkışı olasılığı vardır. Dolayısıyla bu yükümlülüklerin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği, işletmenin kontrolünde olmayan olaylara bağlıdır ve işletme dışına kaynak çıkışı da kesin değildir. Bu nedenle, koşullu borçlar, olası bir yükümlülüğü ifade eder ve mali tablo yerine dipnotlarda gösterilir. Örneğin şirket aleyhine bir dava açılmış, kaybedilme olasılığı da %50'nin altında tespit edilmiş (yani kazanılma ihtimali yüksek) ise, söz konusu bu dava için karşılık ayrılamaz, ancak dipnotlarda bilgi verilmesi gerekir. Aksi takdirde muhasebenin kuramsal ilkelerinin ruhuna ters düşülmüş olacaktır.

İşletmeden kesin olarak kaynak çıkışına neden olacağı önceden bilinmeyen koşullu borçlar için, kaynak çıkma olasılığının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla her bilanço döneminde sürekli olarak değerlendirilmelidir. Eğer kaynak çıkma olasılığının kesin olduğu yönünde bir yargıya varılırsa, koşullu borç, karşılığa dönüşür. Çünkü koşullu borç ile karşılık arasındaki belirgin fark, karşılıklarda söz konusu gider ya da borç yükümlülüğünün (gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmasa da) gerçekleşmiş ya da kuvvetle ihtimal gerçekleşecek olmasıdır.

II. III. Koşullu Varlıklar

Standartta göre esas itibariyle koşullu borç kavramının tam karşıtı olan koşullu varlık, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile ortaya çıkabilecek olan olası bir varlıktır (m.10). Örneğin açılan bir dava (Standartta belirlenen kriterler dahilinde olmak koşuluyla) davayı açan (davacı) işletme için koşullu varlık iken, dava açılan (davalı) işletme için koşullu borçtur.

Önceden planlanmamış olan ve dolayısıyla beklenmeyen herhangi bir nedenle ortaya çıkan, işletmenin varlıklarında artış yaratma olasılığı olan ya da başka bir ifadeyle, işletme tarafından elde edilmesi kesin olmayan, esas itibariyle faydanın elde edilmesi olası hale geldiğinde mali tablo dipnotlarında gösterilen (olasılığın neredeyse kesin hale gelmesi durumunda dönemin mali tablolarına yansıtılan) varlıklara "koşullu varlık" denir (Özulucan, 2019: 394; Demir & Aslan, 2008: 836). Örneğin; alınan teminatlar, alınan iş garantileri, vergi iadeleri, sübvansiyon, işletme lehine açılan davalar, yaptırılan sigortalar, alınmış patent, kullanım hakkı gayri maddi haklar gibi. Çünkü bunlar bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda, aktiflerde artışa neden olacak ticari faaliyetlerdir.

Mali tablolar, işletme için önemli olduğu kabul edilen mali ve ekonomik değeri olan bilgileri içermelidir. Eğer varlığın elde edilmesi kesin değil ise, söz konusu bilgiler mali tabloların dipnotlarında mutlaka yer almalıdır (Kochanek & Hillman, 1990: 571) Eğer koşullu varlıkların gerçekleşme olasılığı kesin veya kesine yakınsa, ilgili tutar mali tablolara yansıtılır. Aksi takdirde gelirin gerçekleşme olasılığı çok zayıf ise ilgili tutar aktifleştirilemez, sadece dipnotlarda gerekli açıklama yapılır (Gençoğlu-Gücenme, 2007: 278; Özerhan & Yanık, 2012: 473).

³ Bakınız: https://www.frc.org.uk/getattachment/d7386e32-190f-4599-b763-6fe7c702f579/FRC-Thematic-Report-IAS37_October-2021.pdf (Thematic Review: IAS 37 'Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, FRC Financial Reporting Council, October 2021).

Koşullu varlıklar, bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkacak olan ve dolayısıyla planlanmamış olan, işletmenin varlıklarını artırıp artırmayacağı kesin olmayan varlıklar oldukları için, bu tip varlıklar “gizli varlık –aktif-” oluşumuna neden olabilirler. Çünkü örneğin işletme lehine açılan davalar, yaptırılan sigortalar, alınacak sübvansiyonlar gibi koşullu varlıklar, bilançoda yer almadıkları için, işletme, aslında aktif toplamda ifade edilen varlık toplamından, daha varlıklı bir konuma gelebilir. Dolayısıyla, gerçekleşip gerçekleşmeyeceği kesin olmayan koşullu varlıklar nedeniyle, gizli varlıkların oluşması mümkündür. Fakat burada, koşullu varlığın elde edilme olasılığı yükseldikçe, gizli varlıklara ilişkin tutarın da yükseldiği unutulmamalıdır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre koşullu varlıkların özelliklerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

a. Koşullu varlıklar, işletmeye girişi kesin olmayan, bu nedenle de sonucu öngörülemeyen olası bir haklır.

b. Koşullu varlıklardan işletmenin elde etmek istediği ekonomik faydanın kesin olmaması, bu tür varlıkların mali tablolarda yer almamasına neden olur.

c. Koşullu varlıklardan elde edilecek ekonomik fayda olasılık düzeyi düşük ise, bu durumda işletme koşullu varlıkları tam açıklama, sosyal sorumluluk, önemlilik gibi kavramların gereği olarak dipnotlarda gösterir.

d. Koşullu varlığın mali tablolarda varlık olarak gösterilebilmesi için olasılığın %100 ya da %100’e yakın olması gerekir. Aksi takdirde muhasebeleştirilmesi mümkün değildir (Şerifler, 2019; Örtten, Kaval, Karapınar, 2019: 446). Bunun nedeni, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi olasılığının ortaya çıkmasıdır. Dolayısıyla (düzenli olarak yapılan değerlendirmeler sonucunda) gelirin elde edilme olasılığı azaldığı kanaatine varılırsa, koşullu varlıklar ile ilgili mali tablo dipnotlarında açıklama yapılmalıdır.

e. Koşullu varlıkların mali tablolara doğru olarak yansıtılabilmesi için, ilgili gelişmeler dikkate alınarak, sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulması gerekir. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin kesin ya da kesine yakın olması durumunda, ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin mali tablolarına yansıtılır. (Bkz. TMS 37, m.35). Böylece gizli varlık (aktif) oluşum olasılığı ortadan kaldırılmış olur.

Tablo 1. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Karşılaştırılması

	KARŞILIKLAR	KOŞULLU BORÇLAR	KOŞULLU VARLIKLAR
<i>Gerçekleşme ve mali tablolara/dipnotlara yansıtılması açısından</i>	Geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması, yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için para/aynı kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilmesi koşullarının aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu durumda karşılıkların tahakkuku yapılır ve mali tablolara yansıtılır (Bkz. m.14).	Geçmiş olaylardan kaynaklı muhtemel bir yükümlülük söz konusu. Koşullu borcun gerçekleşip-gerçekleşmeyeceği ancak gelecekte belirlenebilecektir. Aynı zamanda koşullu borçlar işletmenin kontrolünde değildir. Ayrıca yükümlülük tutarının güvenli bir şekilde tespit edilememesi ve yükümlülük ile ilgili nakit çıkışının muhtemel olmaması da söz konusudur. Bu nedenle koşullu borçlara dipnotlarda yer verilir. Eğer belirsizlik çok yüksek ise koşullu borç ile ilgili herhangi bir işlem yapılmaz (Demir & Aslan, 2008. 835).	Koşullu varlıklar, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin kontrolünde olmayan olaylar nedeniyle ileri tarihte elde edilme olasılığı olan varlıklardır. Bu nedenle koşullu varlıklar muhtemel varlıklar olarak nitelendirilir. Hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucu ortaya çıkabileceğinden, koşullu varlıklara sadece dipnotlarda yer verilir. Fakat esas itibarıyla faydanın elde edilmesi olası hale geldiğinde, mali tablo dipnotlarında gösterilen koşullu varlıklar, olasılığın neredeyse kesin hale gelmesi durumunda dönemin mali tablolarına yansıtılmaktadır. (Özulucan, 2019: 394; Demir & Aslan, 2008: 836).
<i>İşletmenin yükümlülükleri veya varlıkları açısından,</i>	İşletmenin mali açıdan kuvvetli bir olasılıkla yükümlülüklerini ifade eder.	İşletmenin mali açıdan zayıf bir olasılıkla yükümlülüklerini ifade eder.	İşletmenin olası varlığını ifade eder.
<i>Kaynak girişi ve çıkışının olasılığı açısından,</i>	Kaynak çıkma olasılığı kesin veya yüksek olan potansiyel yükümlülük. Bu olasılık %50'nin üzeri - 89 aralığında olmalıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 447) ⁴ .	Kaynak çıkma olasılığı düşük olan potansiyel yükümlülük. Bu olasılık %10-49 aralığında olmalıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 447).	Kaynak girişi olasılığı düşük olan potansiyel varlık.
<i>Nakit çıkışı/girişi yönünden,</i>	Karşılıkların kimi zaman gerçekleşme olasılığı söz konusu iken, kimi zaman (zayıf olasılıkla) değildir. Dolayısıyla, karşılıklarda nakit çıkışı mutlak değildir. Fakat bir olayın gerçekleşme olasılığı yüksek ise, kaynakların işletme dışına çıkacağı kabul edilir (Demir & Aslan, 2008. 833).	Kaynak çıkma olasılığı çok zayıftır. Çünkü koşullu borçta bir olayın gerçekleşme olasılığı düşüktür.	Kaynak girişi işletmenin kontrolünde olmayan olası vakalara bağlıdır. Kaynak girişi ihtimali vardır.
<i>İşletmenin sorumluluğu açısından,</i>	İşletme, hem hukuki (kanun, yönetmelik gibi) hem de kendi taahhütleri (ikramiye, yakacak, giyecek yardımı gibi) ve bilgi muhasebesi açısından karşılık ayırmak zorundadır.	Olasılık düzeyi düşük olan bu tür yükümlülüklerin mali tablo dipnotlarında yer alması bilgi muhasebesi açısından zorunludur.	Bilgi muhasebesi açısından koşullu varlıkların mali tablo dipnotlarında yer alması gerekir.
<i>İptal açısından,</i>	Bilanço tarihi itibarıyla karşılık ayırmanın nedenleri ortadan kalkmış ya da başka bir ifadeyle, işletmeden nakit çıkma olasılığı kalmamış ise, ayrılan karşılık iptal edilir (Demir & Aslan, 2008. 835).	Eğer koşullu borçlar kaynak çıkışına neden olmayacaksa veya bu olasılık çok zayıf ise, dipnotlardan çıkartılır. Eğer karşılık konumuna gelmiş ise, koşullu borç yine iptal edilir. Yerine karşılık ayrılır.	Koşullu varlıkların elde edilme olasılığı çok zayıf bir konuma gelmiş ise, dipnotlardan çıkartılır. Elde edilmiş kuvvetle muhtemel ise, dipnotlardan çıkartılması ve mali tablolara yansıtılması gerekir.
<i>Kullanım açısından,</i>	Ayrılan karşılık, söz konusu karşılığın ayrılmasına neden olan borç ve giderler için kullanılır. Örneğin, garantili satış karşılıklarında ödeme yapılması gibi.	Koşullu borçların karşılık konumuna gelmesi durumunda, karşılıklarda belirtilen kural burada da geçerlidir.	Koşullu varlıkların elde edilme ihtimali göz önüne alındığında, kullanım açısından herhangi bir kısıtlama söz konusu değildir.
<i>Ne zaman ve nasıl ortaya çıkarlar?</i>	Karşılıklar yapılan zimni bir kabul veya sözleşme sonucunda ortaya çıktıkları için, olası gider/zarar, işlemin gerçekleştiği (veya olasılığının yüksek olması durumunda) ilgili dönemde kayda alınır. Yani söz konusu gider ve zararlar ile ilgili nakit esasına göre işlem yapılmadığı için, muhasebeleştirme işlemi öncesi sözleşmenin yapılması yeterlidir.	Koşullu borçlar yapılan zimni bir kabul veya sözleşme sonucunda ortaya çıktıkları için, olası gider/zarar, işlemin gerçekleştiği (veya koşullu borç olasılığının tespit edildiği) ilgili dönemde dipnotlara alınır.	Düzenli olarak yapılan değerlendirme sonucunda koşulu varlığın elde edilmesi kesin ya da kesine yakın değilse, dipnotlarda yer verilir.
<i>Gerçekleşme açısından,</i>	Karşılık ayrıldığında, işletmenin yükümlülükleri gerçekleşir.	Koşullu borçta yükümlülük, içinde bulunulan an itibarıyla gerçekleşmemiştir.	Koşullu varlıkların içinde bulunduğu an itibarıyla gerçekleşmesi beklenmektedir.
<i>Tanımı açısından;</i>	Geçmiş olaylardan kaynaklanan, zamanı ve tutarı belli olmayan mevcut bir yükümlülüktür.	Geçmiş olaylardan kaynaklanan, gerçekleşmesi gelecekte beklenen bir veya birden çok olaya bağlı olan ve tutarı güvenli bir şekilde tahmin edilemeyen yükümlülüktür (Durak, 2019: 107).	Geçmiş olaylardan kaynaklanan, gelecekte elde edilmesi beklenen olası bir varlıktır.
<i>Bilanço gününde gözden geçirilme açısından;</i>	Madde 59'a göre her bilanço döneminde mevcut karşılık tutarı gözden geçirilmeli ve o anda mevcut en iyi tahmini yansıtacak şekilde raporlama yapılmalıdır. Gelecekte katlanılacak yükümlülük tutarını etkileme konusunda, tarafsız kanıt/kanıtlar mevcut ise, bu durumda karşılık tutarı revize edilmelidir. Eğer eksik karşılık varsa ilave karşılık ayrılmalı, fazla tutar varsa iptal edilmelidir. Ayrıca ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilmelidir.	Bilanço döneminde gözden geçirilmeli. Eğer karşılık ayırma konumunda bir ihtimal varsa karşılık ayrılmalı, aksi takdirde sadece dipnotlarda yer verilmelidir. Olasılığın çok zayıf olması durumunda dipnotlarda yer verilmemelidir.	Düzenli olarak (en azından bilanço dönemlerinde) yapılan değerlendirmeler sonucunda gelirin elde edilme olasılığı değerlendirilmelidir. Eğer olasılığın azaldığı kanaatine varılırsa, koşullu varlıklar ile ilgili mali tablo dipnotlarında açıklama yapılması gerekir.
<i>Ne zaman kayda alınır, ne zaman dipnotlarda yer alır?</i>	Karşılığı tahmin etme oranı % 50'nin üzeri - % 89 ise, yaklaşık değer esas alınır ve karşılık ayrılır. (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 447).	Tahmin oranı 10-49 ise dipnotlarda açıklama yapılır. Eğer %10'un altında ise dipnotlarda açıklamaya yer verilmez (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 539).	İlgili koşullu varlığın elde edilme olasılığı %100 ya da %100'e yakın olmadıkça mali tablolarda yer alması mümkün değildir (Şerifler, 2019). Ancak bu oran düşüğe dipnotlarda çok çok önemsiz ise herhangi bir yerde ifade edilmesine gerek yoktur.

⁴ İşletmeden ekonomik kaynak çıkma olasılığı % 90 – 100 (kesine yakın veya kesin) olan yükümlülüklerle doğrudan bilançoda yer verilecektir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 447).

III. MUHASEBE UYGULAMALARI

IV.I. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin İlkeler ve Muhasebe Uygulamaları

a. Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler

Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a. Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde mali tablolara yansıtılır:
 - aa. Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
 - ab. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin olması,
 - ac. Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık mali tablolara yansıtılmaz (Bkz. TMS 37, m.15). Dolayısıyla bilanço tarihi itibarıyla yükümlülük tutarının kesin olarak tespit edilmesi gerekir. Yükümlülüğü yerine getirmek için, tespit edilen ödenecek tutar kesinleşmedikçe, karşılık ayrılamaz.
- b. Borç ve gider karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde, borç ve giderlerin gerçekleşmesi durumunda, kayıtlarda izlenmesi gereken ilgili gider hesabı (örneğin; 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 730 Genel Üretim Giderleri ve 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı gibi) borçlandırılır. Yani, borç ve gider karşılıkları için, olası borç ve giderin ödenmesi durumunda kullanılması gereken ilgili fonksiyonel hesabın tercih edilmesi (borçlandırılması) gerekir. Örneğin; garantili satış karşılık giderleri için 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti veya 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabına, çevre zararları tazmini için 730 Genel Üretim Giderleri veya 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına borç kaydedilir⁵ (Örten, Kaval, Karapınar, 2019: 451).
- c. Önceki yıl / yıllarda ayrılan karşılık tutarı, hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Fazla ayrılan karşılık varsa, fark tutarı 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabına, eksik ayrılan karşılık varsa, fark tutarı 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabına kaydedilir.
- d. Muhasebeleştirilecek olan karşılık tutarı, söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek (ifa etmek) için raporlama dönemi sonu itibarıyla harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır.
- e. Karşılıkların gerçekleştiği dönemde kayda alınması ve dolayısıyla mali tablolarda gösterilmesi, işletmenin cari dönemde gerçek borçlarının (ve olası yükümlülüklerinin) yükseltilmesi ve sonuçta öz kaynakların gerçek değerine indirgenmesine katkı sağlamaktadır.
- f. Karşılıkların gerçekleşme süresine göre sınıflandırılması, bilgi muhasebesi açısından gerekli ve önemlidir.
- g. Karşılık ayırma ile ilgili doğan yükümlülük, işletme dışındaki kişilere karşı doğmalıdır. Yani yükümlülük işletmenin kendisine karşı olmamalıdır.
- h. Bir borç veya zarar üçüncü bir tarafa (örneğin kasko şirketine) ödettirilecek ise, bu zarar bilanço tarihi itibarıyla karşılanmadığı sürece, bilançoda söz konusu olası gider ve zararlar için yine karşılık ayrılacaktır.
- i. Karşılık tutarının tespit edilmesinde, söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla en gerçekçi tahmin yapılır. Bu konuda bağımsız uzmanların düzenleyeceği raporlar, benzer olaylar sonucunda edinilen tecrübeler ve bilanço tarihinden sonra edinilen ek kanıtlar esas alınabilir.
- j. Karşılık ayırmanın nedenleri ortadan kalkmış ya da başka bir ifadeyle, işletmeden nakit çıkma olasılığı kalmamış ise, ayrılan karşılık iptal edilir.

⁵ 654 Karşılık Giderleri hesabı varlıklarda değer azalışını izlemek üzere kullanılır. Başka bir ifadeyle, bu hesap (654 no.lu hesap), borç ve gider karşılıkları için kullanılmaz (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019: 451).

b. Karşılıklarda muhasebe uygulamaları⁶

Örnek 1: İşletme satış tarihinden itibaren 1 yıl içinde oluşabilecek olası üretim hatalarını düzeltme garantisi ile konut üretimi yapmış ve konutların tamamını satmıştır. Satılan tüm konutlarda küçük hataların ortaya çıkması durumunda 900.000 TL, büyük hataların ortaya çıkması durumunda 4.100.000 TL bakım-onarım maliyetlerine katlanılacağı tahmin edilmiştir. İşletme, önceki yıllardaki istatistiklere göre, gelecekte satılacak olan konutların %80'nin kusursuz, %16'nın küçük kusur ve %4'nün ise büyük kusur içereceğini tahmin etmiştir.

Yukarıdaki verilere göre, işletmenin 1 yıllık tahmini onarım maliyetlerinin hesaplanması ve yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

-İşletmenin 1 yıl için tahmin ettiği küçük hatalara ilişkin ayıracağı onarım maliyetleri karşılık tutarı, 900.000 TL x 0,16 TL= 144.000 TL'dir.

- İşletmenin 1 yıl için tahmin ettiği büyük hatalara ilişkin ayıracağı onarım maliyetleri karşılık tutarı, 4.100.000 TL x 0,04 = 164.000 TL'dir.

Dolayısıyla olası küçük ve büyük hatalar için ayrılacak toplam karşılık tutarı, 144.000 TL + 164.000 TL = 308.000 TL'dir. (Farklı bir örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2012: 458).

_____ / _____	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	308.000
VEYA	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIK.	308.000
379 01 Garanti Karşılıkları	
_____ / _____	

Örnek 2: "X" Çimento Fabrikası yasal düzenlemelere göre baca filtresi taktırması gerekirken, bu yükümlülüğünü yerine getirmemiştir. Fabrika aleyhine çevreyi kirlettiği iddiasıyla 500.000 TL tutarında tazminat davası açılmıştır.

Avukattan alınan bilgiye göre, davanın içinde bulunulan yıl içinde sonuçlanması beklenmektedir. İşletme yönetimi tarafından yapılan değerlendirmeye göre, davanın kaybedilme olasılığı yüksek olarak tespit edilmiştir. Bu nedenle, karşılık ayrılması yönünde karar alınmıştır.

Karşılık ayrılması ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIK.	500.000
379 02 Tazminat Karşılıkları	
_____ / _____	

Yapılan değerlendirmede, davanın kaybedilme olasılığı yüksek olarak tespit edildiğine göre, gelecekte işletmeden nakit çıkışı, kesin ya da kesine yakındır. Dolayısıyla, bu durum muhtemel bir gider

⁶ Bu bölümde yer alan bazı örnekler Özulucan, A. (2019). *Teori ve uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları test kitabı (Soru - açıklama cevap)* içinde (ss. 397–413)'ten alınmıştır.

ya da borç değil, kesine yakın bir gider ya da borç olduğu için, mali tablolarda gösterilmesi gerekir. Fakat bu gider ya da borcun ne zaman ve ne kadar ödeneceği kesin olarak ileri bir tarihte belli olacaktır.

Eğer filtre zamanında takılmış olsaydı, binanın maliyetini oluşturan unsurlardan birisi olacaktı ve dolayısıyla filtrenin amortisman giderleri (üretim maliyetlerine yansıtılmak için), genel üretim gideri olarak kabul edilecekti. Dolayısıyla burada, özün önceliğine göre, bu karşılık tutarının 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenmesi gerekir. Böylelikle, genel üretim giderleri gerçek değerine yükseltilmiş olacaktır. Olası borç ya da giderin cari yıl içinde gerçekleşmesi beklendiği için, karşılığında 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı alacaklandırılmıştır.

Örnek 3: “X” İşletmesi mobilya ticareti yapmaktadır. Satışı yapılan mobilyalar için verilen garanti süresi 1 yıldır. Geçmiş üç yılın ortalaması esas alındığında, garanti kapsamında net satış tutarının %7’si oranında garanti gideri yapılmıştır.

- 2021 yılı içinde yapılan net satış tutarı 3.000.000 TL’dir.

Garanti kapsamında tahmin edilen karşılık giderlerinin pazarlama ve satış geliştirme politikasına ilişkin dönem gideri olarak kabul edildiği varsayımıyla, bu işletmenin yapması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER.	210.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIK.	210.000
379 01 Garanti Karşılıkları	
(3.000.000 TL x 0,07 = 210.000 TL)	
_____ / _____	

İşletmenin müşterilerine garanti vererek yaptığı satışlar, satış geliştirmek üzere izlenen bir pazarlama politikası olduğu için, işletme adına bir yükümlülük doğmaktadır. Bu nedenle geçmiş üç yılın ortalaması esas alınarak yapılan tahmine göre, garanti kapsamı içinde yapılan söz konusu satışlara ait karşılık giderleri 760 no.lu hesabın borcuna, borç ve gider karşılıkları, vadesi esas alınarak (1 yıl) izlendiği için 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabının alacağına kayıt yapılmıştır.

Örnek 4: “X” İşletmesi mobilya üretimi yapmaktadır. Cari yılda (2021) tahmin edilen ve yıl sonunda gerçekleşen veriler aşağıdaki gibidir.

- Garanti kapsamında cari yıl için tahmin edilen ve ayrılan karşılık tutarı 210.000 TL’dir.

- Garanti kapsamında tahmin edilen karşılık giderleri 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmiştir.

- Yıl sonunda garanti kapsamı içinde nakit olarak yapılan (gerçekleşen) ödeme tutarı 200.000 TL’dir.

İşletmenin (2021 yılında) garanti giderlerinin gerçekleşen ve gerçekleşmeyen kısmı ile ilgili yapması gereken muhasebe kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	210.000
379 01 Garanti Karşılıkları	
100 KASA	200.000
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ	10.000
_____ / _____	

Bu örnekte, 210.000 TL tutarında ayrılan karşılıktan 200.000 TL’lik kısmı ödenmiştir. Cari yılın sonuna gelindiği için, 379 no.lu hesap borçlandırılarak (210.000 TL) kapatılmış, yapılan nakit ödeme tutarı (200.000 TL) için 100 no.lu hesap alacaklandırılmıştır. Tahmin edilen karşılık 210.000 TL iken, 200.000 TL’lik kısmı gerçekleştiği için, 760 no.lu hesap 10.000 TL alacaklandırılmış ve böylece dönem giderleri gerçekleşen değerine (200.000 TL) indirgenmiştir.

Sonuçta 379 no.lu hesap kapatılmış olmaktadır. 200.000 TL kalan veren 760 no.lu hesap ise 690 no.lu hesaba aktarılarak kapatılacaktır. Böylece, dönemin toplam giderleri 760 no.lu hesabın borç kalanı kadar yani 200.000 TL artmış, kasadan garanti kapsamı dahilinde yapılan ödeme tutarı 200.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Örnek 5: Mobilya ticareti yapan “X” İşletmesi, müşterilerine garanti vermek suretiyle ticari mallarını pazarlamaktadır. İşletmenin yıllara sari karşılık ayırma, iade alma ve karşılığın iptali ile ilgili verileri aşağıdaki gibidir.

- Geçmişteki verileri esas alarak yaptığı hesaplama göre, gelecekteki (iki yıl) olası hasarlı mallar için, 01.01.2020 tarihinde 20.000 TL tutarında karşılık ayırmıştır. Karşılık tutarının %70’i 2020 yılına, %30’u ise 2021 yılına aittir.

- Müşteri, bir adet koltuk takımını sorunlu olması nedeniyle 01.11.2020 tarihinde iade etmiştir. Sözleşme koşullarına göre işletme, iade aldığı malın satış tutarına (12.000 TL) eşit başka bir malı garanti kapsamında müşteriye teslim etmiştir. 2020 yılında kullanılmayan garanti gideri toplamı 2.000 TL’dir.

- 31.12.2021 tarihinde, cari yıl için kullanılmayan karşılık tutarı ise 6.000 TL’dir.

Yukarıdaki verilere göre, işletmenin yapacağı yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

I. _____ 01.01.2020 _____	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER.	20.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	14.000
379 01 Garanti Karşılıkları	
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	6.000
479 01 Garanti Karşılıkları	

Garanti kapsamında karşılık ayrılması

II. _____ 01.11.2020 _____	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	12.000
379 01 Garanti Karşılıkları	
153 TİCARİ MALLAR	12.000

Müşteriye iade ettiği mal karşılığında, garanti kapsamında başka bir malın teslim edilmesi

III. _____ 31.12.2020 _____

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	2.000
379 01 Garanti Karşılıkları	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KAR.	2.000

Cari yıl içinde kullanılmayan karşılık giderlerinin ilgili gelir tablosu hesabına aktırılması

IV. _____ 31.12.2020 _____

479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	6.000
479 01 Garanti Karşılıkları	
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	6.000
379 01 Garanti Karşılıkları	

Uzun vadeli karşılıkların kısa vadeli karşılığa dönüştürülmesi nedeniyle

V. _____ 31.12.2021 _____

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	6.000
379 01 Garanti Karşılıkları	
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	6.000

_____ / _____

Garanti süresi içinde kullanılmayan karşılık giderlerinin ilgili gelir tablosu hesabına aktırılması

Bu örnekte, garantili satış karşılıkları için önceden ayrılan karşılık tutarının 2021 yılına ait 6.000 TL'lik kısmı gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla, bu tutarın iptal edilmesi gerekmektedir.

Garantili satış ile ilgili doğan yükümlülüğü temsil eden hesap (379 no.lu hesap), cari yıl sonunda (31.12.2021) kapatılacaktır. Karşılık, 2020 yılında ayrıldığı için, 2021 yılında, kullanılmayan garanti gideri tutarı (6.000 TL) kadar, 379 no.lu hesabın borçlandırılması, 671 no.lu hesabın da alacaklandırılması gerekir. Böylece, kullanılmayan karşılık tutarı iptal edilmiş olmaktadır. (Farklı bir örnek için bkz. Örtten, Kaval, Karapınar, 2019: 457; Demir & Aslan, 2008: 837–839).

Örnek 6: “X” Boya Fabrikası aleyhine çevreyi kimyasal atıklarla kirlettiği iddiasıyla 500.000 TL tutarında tazminat davası açılmıştır. Avukattan alınan bilgiye göre, davanın bir yıl içinde sonuçlanması beklenmektedir. İşletme yönetimi tarafından yapılan değerlendirmeye göre, davanın kaybedilme olasılığı yüksek olarak tespit edildiği için, karşılık ayrılması yönünde karar alınmıştır. İleri bir tarihte dava kaybedilmiştir.

Bu durumda;

- i. Davalı işletmenin karşılık ayırması,
- ii. Tazminatın kesinleşmesi ile birlikte banka hesabından davacı işletme hesabına havale yapılması,
- iii. Davacı işletmenin gelir tahakkuku,
- iv. Davacı işletmenin tazminatı banka aracılığı ile tahsil etmesine ilişkin yevmiye kayıtları yapılmıştır.

Davalı ve davacı işletmenin yapması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

a. Davalı işletmenin yevmiye kayıtları;

a1. _____ / _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	500.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIK.	500.000
379 02 Tazminat Karşılık.	

Karşılık ayrılması nedeniyle

a2. _____ / _____

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIK.	500.000
379 02 Tazminat Karşılık.	
102 BANKALAR	500.000

Tazminat giderlerinin ödenmesi nedeniyle

_____ / _____

Davanın kaybedilme olasılığı yüksek olarak tespit edildiği için, “a1” kaydı yapılmıştır. Yani, burada yükümlülük doğmuştur. İlerleyen tarihte dava tahmin edildiği gibi kaybedildiği için, tazminat ile ilgili ödeme kaydının yapılması gerekir. Veriler incelendiğinde ikinci sırada, “Tazminatın kesinleşmesi ile birlikte banka hesabından davacı işletme hesabına havale yapılması” istenmektedir. Dolayısıyla, bu işlem (istem) için, “a2” kaydı yapılmıştır.

b. Davacı işletmenin yevmiye kayıtları;

b1. _____ / _____

181 GELİR TAHAKKUKLARI	500.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KAR.	500.000

Davanın işletme lehine sonuçlanması

b2. _____ / _____

102 BANKALAR	500.000
181 GELİR TAHAKKUK.	500.000

Davanın işletme lehine sonuçlanması nedeniyle tahakkuk eden gelirin tahsil kaydı

_____ / _____

Davacı işletme, davayı kazandığı için önce tahakkuk kaydı (b1), sonra da kazandığı dava bedelini (tazminatı) tahsil ettiği için tahsil kaydı (b2) yapılmıştır.

Örnek 7: Bir işletmenin genel müdürüne ait makam aracı kaza yapmıştır. İşletme, söz konusu araçta 55.000 TL tutarında hasar tespiti yaptıktan sonra, aracı tamir ettirmiştir. Tamir ile ilgili servise herhangi bir ödemede bulunulmamıştır. Fakat, ilerleyen bir tarihte düzenlenen ekspertiz raporuna göre araçta 60.000 TL tutarında hasar olduğu raporlanmıştır.

Olası zarar için karşılık ayrılması ve alacağın kesinleşmesi ile ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	55.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	55.000
379 03 Hasar Karşılıkları	

Olası zarar için karşılık ayrılması nedeniyle

_____ / _____	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	60.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	60.000

Ekpertiz raporuna göre alacağın kesinleşmesi

_____ / _____	
---------------	--

Standarda göre, karşılık giderleri ile tazminat gelirleri arasında mahsuplaştırma yapılamaz. Yani, karşılık giderleri için ayrı yevmiye kaydı, tazminat gelirleri için ayrı yevmiye kaydı yapılması gerekir. Kaza nedeniyle (yukarıdaki yevmiye kayıtlarına göre) sonuçta işletmenin raporlayacağı net kar tutarı 5.000 TL'dir (60.000 TL – 55.000 TL).

TMS'ye göre, işletmenin hiçbir gelir türü, “olağandışı” olarak nitelendirilemez. Çünkü işletmenin normal iş akışı içerisinde zaman zaman gerçekleşmesi beklenen gelirler, TMS anlayışına göre olağan kabul edilmiştir. Dolayısıyla, TMS esas alındığında, işletmenin sigorta şirketinden alacağı, “olağan gelir” türlerinden birisidir.

ÖRNEK 8: Beyaz eşya üreten bir işletmede garanti süresi 2 yıl olarak tespit edilmiştir. Bu işletme garanti kapsamında üretimi yapılan buzdolapları için gelecekte ortaya çıkabilecek hataların maliyet tutarları ile ilgili, aşağıdaki gibi tahminde bulunmuştur.

<u>Malivet (TL)</u>	<u>Olasılık (%)</u>
200.000	20
300.000	35
250.000	30
400.000	10
100.000	5

En gerçekçi tahmin, en yüksek olasılıklı sonuçtur. Dolayısıyla, burada en yüksek olasılığın (%35) söz konusu olduğu maliyet tutarı 300.000 TL'dir. Bu tutar, işletmenin ayırması gereken karşılığı ifade etmektedir (Bkz. m.40).

IV.II. Koşullu Borçların Mali Tablo Dipnotlarında Gösterilmesi

Geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam olarak kontrolü altında olmayan olayların gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olası yükümlülükleri ifade eden koşullu borçlar için gerçekleştiği dönemde işlem yapılması gerekir. Bu nedenle koşullu borçların mali tabloların dipnotlarında gösterilmesi ile birlikte, işletmenin cari dönemde olası yükümlülükleri gerçeğe uygun olarak ifade edilmiş olacaktır. Dolayısıyla öz kaynakların gerçek değerinin ortaya konulması için bu uygulama önem arz etmektedir. Aynı zamanda bilgi muhasebesi ve muhasebenin kuramsal ilkeleri (sosyal sorumluluk, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve dönemsellik kavramı vb. ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gibi) açısından mali tablolarda ifade edilmesi zorunlu olan bu uygulama, TMS

37'nin de temel amaçlarından birisidir. Fakat belli dönemlerde koşullu borçlar ile ilgili değerlendirilmelidir. Eğer kaynak çıkışı hususunda muhtemel bir sonuca varılmış ise, bu durumda karşılık ayrılması gerekmektedir. Aksi takdirde güvenilir olarak ölçülemeyen ve işletmeden kaynak çıkma ihtimali az olan bu tür potansiyel yükümlülükler dipnotlarda yer verilecektir. Koşullu borçlar ile ilgili uygulamadan örnekler aşağıdaki gibidir⁷.

Örnek 1: İş yerine ziyaret için gelen bir çalışanın yakını, yerlerin kaygan olması nedeniyle düşmüş ve kafa travması geçirmiştir. Bu kişi aynı gün işletmenin ihmali olduğunu öne sürerek dava açmıştır. Dönem sonunda dava henüz sonuçlanmamıştır. Şirket avukatından alınan bilgiye göre, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında bu davanın işletme aleyhine sonuçlanma ihtimali %15'tir. Bu olayda mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla olduğu için (yani davacının davayı kazanma ihtimali çok düşük tahmin edildiği için), bu yükümlülük ile ilgili mali tabloların dipnotlar kısmında açıklama yapılması yeterlidir (Bkz. m.16/b). Çünkü tahmin edilen oran, karşılık ayırmak için yeterli değildir.

Örnek 2: “X” Kahve Üretim İşletmesi'nin “Y” ürününe rengi, ambalajı ve ismini taklit etme gerekçesiyle rakip bir işletme tarafından 19.09.2021 tarihinde dava açılmıştır. Davacı işletme haksız rekabette bulunduğu iddiasıyla 300.000 TL maddi, 20.000 TL manevi tazminat davası açmıştır. İşletme avukatları ve ARGE birim sorumluları tarafından yapılan araştırmalar sonucunda iddianın yersiz olduğu ve mahkemece reddedilme olasılığının, kabul edilme olasılığından daha yüksek olacağı ifade edilmiştir. Davanın reddedilme olasılığı yüksek olduğu için, işletme bu durumda karşılık ayırmayacak, sadece koşullu borç olarak mali tablo dipnotlarında açıklama yapacaktır.

Örnek 3: “X” İşletmesi'nde üretimin yapıldığı bir esnada buhar kazanında patlama meydana gelmiştir (23.03.2020). Patlama sonucunda aynı binada bulunan diğer işletmelerde de fiziki zarar tespit edilmiştir. Bu işletmeler “X” İşletmesi'ni fiziki zarar ve oluşan üretim kayıplarından dolayı mahkemeye vermişlerdir. Olayın yaşandığı tarihten iki ay geçmesine rağmen dava sonucu hakkında herhangi bir tahmin yapılamamıştır. 26 Nisan 2021 tarihinde bu tür davalarla ilgili yeni bir yasal düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile davalı olan “X” İşletmesi'nin suçlu bulunma ihtimalinin çok yüksek olduğu tespit edilmiştir⁸. Olayın gerçekleştiği 2020 yılında “X” İşletmesi'nin davası sonuçlanmadığı ve yükümlülük ile ilgili tahmin yapılamadığı için, bu muhtemel yükümlülük dipnotlarda koşullu borç olarak ifade edilecektir⁹.

IV.III. Koşullu Varlıkların Mali Tablo Dipnotlarında Gösterilmesi

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam olarak kontrolü dışında gelişen bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile netleşecek olan koşullu varlıklara dipnotlarda yer verilir. Fakat söz konusu belirsizlikler işletme lehine netleştiğinde söz konusu gelir için tahakkuk kaydının yapılması gerekmektedir. Eğer bu gelişme işletme aleyhine ise, dipnotlarda ifade edilmeyeceği açıktır.

Örnek 1: Gemi ile taşımacılık yapan bir işletme değeri 300.000 TL olan yükün (malların) kaybolduğunu tespit etmiştir. Taşımacılık yapan işletme (davalı) aleyhine hem kaybolan mallar (300.000 TL) hem de gecikmeden kaynaklanan diğer giderler için (60.000 TL) toplam 360.000 TL'lik dava açılmıştır. Avukat, diğer giderler ile ilgili taşımacılık sözleşmesinde herhangi bir hüküm bulunmaması nedeniyle 60.000 TL'nin tahsil edilmesinin olası olmadığını, fakat 300.000 TL'nin tahsilinin olası (muhtemel) olduğunu bildirmiştir¹⁰.

⁷ Çalışmanın bu bölümdeki birinci ve ikinci örnek “Fatma Demir, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı'nın İncelenmesi ve Bir Örnek Olay Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, Ayfon Kocatepe Üniversitesi, 2019, s. 51”den yararlanılarak geliştirilmiştir.

⁸ Davanın “X” İşletmesi'nin aleyhine sonuçlanması durumunda, ilgili işletme vermiş olduğu zarardan dolayı bir yükümlülük altına girmiş olacaktır. Bu durumda koşullu borç, karşılığa dönüşecek ve önce tahakkuk sonra da ödeme kaydı yapılacaktır. Davacı işletmeler ise gelir tahakkukuna ve tahsiline ilişkin muhasebe işlemleri yapacaklardır.

⁹ Aynı zamanda bu durum davacı işletmeler için koşullu varlık doğurmuştur ve bu varlığı mali tablo dipnotlarında açıklamaları gerekir.

¹⁰ Bu örnek, <http://danismend.com/kategori/altkategori/karsiliklar-kosullu-borclar-ve-kosullu-varliklar/>den yararlanılarak geliştirilmiştir.

Bu örnekte davacı işletmenin 300.000 TL tutarındaki koşullu varlığı (muhtemel alacağı) için dipnotlarda açıklama yapması gerekir. Fakat 60.000 TL için ne bir karşılık ayrılmasına ne de dipnotlarda açıklama yapılmasına gerek yoktur. Çünkü işletmeye söz konusu bu gelirin (60.000 TL) tahsil edilmesinin olası olmadığı hükmü bildirildiği için, mali tablolarda da yer alması mümkün değildir.

Örnek 2: Piyasaya yeni bir oyunla girmeye hazırlanan Mert Games adlı bir Türk işletmesi tanıtım ve reklam faaliyetleri için Seçil Medya ile anlaşmıştır. Reklam ulusal televizyon kanallarında yayınlanmış ve büyük bir ilgi görmüştür. Sosyal medyada yayınlanan bu reklam filminin Avrupa’da yayınlanan bir reklam filminden alıntı olduğu iddiasıyla haberler yayılmaya başlamıştır. Bunun üzerine Mert Games’in yetkilileri yaşanan olay nedeniyle Seçil Medya’ya 500.000 TL’lik maddi ve manevi tazminat davası açmıştır. Şirket avukatı davayı kazanma olasılıklarının %10 olduğunu yetkililere bildirmiş ve davanın yaklaşık 7 ay sonra sonuçlanacağını öngörmüştür¹¹.

Bu olay ile ilgili işletmeye ekonomik bir kaynak girişinin muhtemel olmaması (davayı kazanma olasılıklarının %10 olarak tahmin edilmesi) nedeniyle mali tablo dipnotlarında açıklama yapılması yeterlidir.

SONUÇ

Tüm dünyada ticaret hacminin her geçen gün gelişmesine bağlı olarak para ve sermaye piyasaları da gelişmiş, bu durum güvenilir, şeffaf, karşılaştırılabilir, hesap verilebilir ve gerçeğe uygun olarak düzenlenen mali tablolara olan ihtiyacı çok daha önemli hale getirmiştir. Çünkü iç ve dış tüm paydaşların mevcut ve gelecekte alacakları kararların temel dayanağı mali tablolardır. Söz konusu mali tablolarda işletmenin olası yükümlülük ve varlıkları konusunda muhasebeleştirme kıstasları ve ölçüm ile ilgili bir takım kuralları belirleyen, mali tablolarda ya da mali tablo dipnotlarında hangi şartlarda gösterileceğini ve dolayısıyla belirsizlikleri netleştirme amacıyla olan Standart, TMS 37’dir.

TMS 37’de ele alınan konuların başında karşılıklar (garanti gider karşılıkları, dava karşılıkları, sigorta karşılıkları ve çevre zararı karşılıkları gibi) gelmektedir. Söz konusu bu karşılıklar değer düzeltimi sağlayan ve aktif netleştiren ve bazı düzenlemelerde (örneğin; VUK, TTK ve MSUGT gibi) yer alan karşılıklardan farklıdır. Aynı zamanda bu Standartta kastedilen karşılık terimi, yedek niteliğindeki karşılıklardan da farklıdır. TMS 37’ye göre karşılık, borç ve gider karşılığı anlamında kullanılmıştır.

Net bir ifadeyle, mali tablolarda gösterilme aşamasına gelmiş yükümlülükleri kasteden karşılık kavramı, Standartta gerçekleşme zamanı ve tutarı kesin olarak bilinmeyen yükümlülük olarak tanımlanmıştır. Karşılık konumuna gelmiş yükümlülüğün muhasebeleştirilebilmesi ve dolayısıyla mali tablolarda yer alabilmesi için, geçmiş bir olaydan kaynaklanması, yükümlülük tutarının güvenilir ölçülmesi ve ekonomik fayda çıkışının muhtemel olması gerekir. Eğer bu üç koşul birlikte gerçekleşmez ise, söz konusu yükümlülüğe mali tablolarda yer vermek mümkün değildir. Fakat mali tablolarda yer alan bu tür yükümlülüklerin dönem sonlarında tekrar değerlemeye tabi tutulması ve duruma göre değerlendirme tutarının revize edilmesi veya karşılığın iptal edilmesi gerekebilir.

Bu Standartta üzerinde durulan bir diğer konu koşullu borçlardır. Mali tablolarda gösterilme aşamasına gelmemiş yükümlülükleri ifade eden ve dolayısıyla mali tabloların dipnotlarında yer alan koşullu borçlar, geçmişte olan bir olaydan kaynaklanan, işletmeden ekonomik fayda çıkma olasılığı çok düşük olan veya güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle muhasebeleştirilemeyen yükümlülüğü ifade eder. Dolayısıyla, doğası gereği koşullu borçlar fiili yükümlülükleri değil sadece potansiyel yükümlülükleri ifade etmektedir. Ancak mali tabloların daha güvenilir kanıtlar ortaya koyabilmesi adına

¹¹ Bu örnek, Fatma Demir, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardı’nın İncelenmesi ve Bir Örnek Olay Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, Ayfon Kocatepe Üniversitesi, 2019, s. 44, 55’den yararlanılarak geliştirilmiştir.

söz konusu bu yükümlülükler ile ilgili mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Eğer işletmeden ekonomik fayda çıkma olasılığı çok zayıf ise, söz konusu bu durum için dipnotlarda herhangi bir açıklama yapılmaz.

Standartta üzerinde durulan son ana başlık ise, koşullu varlıklardır. Koşullu varlıklar da geçmişteki bir olaydan ötürü gelecekte gerçekleşmesi umut edilen fakat gerçekleşmesi ya da gerçekleşmemesi işletmenin kontrolünün dışında gelişen olaylara bağlı olan varlıklardır. Böylece sonuçta bu Standartta göre koşullu borçlar gibi koşullu varlıkların da dipnotlarda ifade edilme zorunluluğu sayesinde mali tablolar, tüm kullanıcıların daha sağlıklı karar almalarına katkı sağlayacaktır. Eğer yapılan değerlendirme sonucunda işletmeye ekonomik fayda girişi kesin olduğu görüşüne varılırsa, söz konusu varlık, koşullu varlık olmaktan çıkar. Doğrudan işletmenin varlıkları (aktifine) arasına dahil edilir.

Karşılıkların muhasebeleştirilmesinde ilgili gider hesabı 654 Karşılık Giderleri olmamalıdır. Çünkü bu hesap aktifi düzenleyen yani değer düzeltimi yapılan hesaplar için kullanılır. Dönem içinde bu hesap yerine, ilgili fonksiyonel hesap/hesapların kullanılması tercih edilmelidir. Örneğin; 620 Satılan Mamuller Maliyeti, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 730 Genel Üretim Giderleri, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri gibi. Karşılığın ilerleyen yıllarda gerçekleşmesi durumunda eğer geçmiş dönemde fazla karşılık ayrılmış ise, fazlalık tutarı (yani iptal edilen tutar) 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabına, eksik karşılık ayrılmış ise (yani ek gider/zarar tutarı) 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabına kayıt yapılmalıdır. Birbirinin tam karşısı olan koşullu borçlar ve koşullu varlıkların içinde bulunulan koşullar dikkate alınarak en gerçekçi tahminin yapılması ve mali tablo dipnotlarında şeffaf, hesap verebilir nitelikte paylaşılması gerekmektedir.

Düzenlenen mali tabloların mali şeffaflığını artırabilmek, işletmelerin daha makul bütçe oluşturabilmelerini sağlayabilmek, mali riski minimize edebilmek, yatırım ve borçlanma politikalarını çok daha sağlıklı tayin edebilmek ve kararlar alabilmek için, işletmelerin gelecekte karşılaşacakları ve/veya karşılaşma olasılığı olan gizli borçlarını ve olası alacaklarını mutlaka açıklamaları gerekmektedir. Ayrıca; karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların potansiyel tüm mali tablo kullanıcıları ile paylaşılması; sosyal sorumluluk, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve dönemsellik gibi kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı gibi muhasebenin kuramsal yapısını oluşturan temel düzenlemeler açısından da zorunlu olduğu bilinmelidir. Ayrıca bu Standartın daha iyi anlaşılabilmesine ve beklenen faydanın daha da artırılabilmesine katkı sağlamak amacıyla Standartta yer alan metinlerin daha yalın ve net ifade edilmesi ve mükerrer ifadelerden mümkün olduğunca kaçınılması önemlidir.

Sonuç olarak hem ulusal ölçekte hem de uluslararası ölçekte ticaretin ve dolayısıyla para ve sermaye piyasalarının gelişmesi, istikrarın ve güvenin tesis edilmesi ile doğrudan ilişkilidir. Bu unsurların da sağlanabilmesi muhasebe verilerinin uluslararası ölçekte tekdüze, şeffaf, hesap verilebilir, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun düzenlemesi ile mümkündür. İşte bu Standart özü itibarıyla bu amaca yönelik kaleme alınmıştır. Olayların belirsiz olması, sübjektif yargıların ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu nedenle tüm paydaşların karar alma aşamasında söz konusu belirsizlikleri asla göz ardı etmemeleri gerekir. Aksi takdirde bu Standarttan beklenen fayda daha kısıtlı olacaktır.

Kaynak

- CPDBOX. (t.y.). *IAS 37 'provisions, contingent liabilities and contingent assets'*. Retrieved: [https://www.cpdbox.com/ias-37-provisions-contingent-liabilities-contingent-assets/TMS 37](https://www.cpdbox.com/ias-37-provisions-contingent-liabilities-contingent-assets/TMS%2037).
- Demir, B., & Aslan, Ü. (2008). TMS-37 karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Ed.). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum –Açıklama-Örnekler)* içinde (s.y). Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara.
- Demir, F., (2019). *TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklar standardının incelenmesi ve bir örnek olay çalışması*. (Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Durak, M. G., (2019). Current liabilities and payroll. Saime Önce (Ed.), *Accounting II* içinde (s.y). Eskişehir: Anadolu University.
- FRC. (2021, October). *IAS 37 'provisions, contingent liabilities and contingent assets'*. Retrieved from: https://www.frc.org.uk/getattachment/d7386e32-190f-4599-b763-6fe7c702f579/FRC-Thematic-Report-IAS37_October-2021.pdf.
- Gençoğlu-Gücenme, Ü., (2007). *Türkiye muhasebe standartları ve uygulamalar*. İstanbul.
- Hornrgren, C. T., Sundem, G. L., Elliott, J. A., & Philbrick, D. R., (2006). *Introduction to financial accounting*. New York University.
- Kochanek, R. F. & Hillman, A. D., (1990). *Financial accounting*. U.S.A.
- Larson, K. D. & Miller, P. B. W. (1995). *Financial accounting* (Sixth Edition). U.S.A.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2019). *Türkiye muhasebe-finance raporlama standartları uygulama ve yorumları 2019 TMS-TFRS* (Gözden Geçirilmiş 12. Baskı). Ankara.
- Özerhan, Y., & Yanık, S. (2012). IFRS / IAS ile uyumlu TMS / TFRS açıklamalı ve örnek uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Güncelleştirilmiş 2. Baskı). Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özulucan, A. (2019). *Teori ve uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları test kitabı (soru-açıklamalı cevap)*. Konya.
- Sağlam, N., Yolcu, M., & Eflatun, A. O. (2018). *Örneklerle UFRS kayıtları* (4. Baskı), Ankara.
- Şerifler, Ü. (2019, Nisan); TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar. Erişim adresi: <https://www.accafin.com/muhasebe/ifrs-ias-ufrs-tms-usgaap/tms-37-karsiliklar-kosullu-borclar-ve-kosullu-varliklar/>.
- Tosunoğlu, B., & Cengiz, S. (2019, Ocak) TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklar standardına ilişkin muhasebe uygulamaları. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), s.y.
- Yükçü, S., & Yaşar, Ş. (2013, Haziran). Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların TMS 37 Standardı kapsamında incelenmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 13(40), s.y.

Etik Beyanı : *Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde ÖHÜİBF Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.*

Teşekkür : *Yayın sürecine katkı sağlayan hakemlere, editöre ve yardımcı editöre teşekkür ederiz.*

Ethics Statement : *The authors declare that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In case of detection of a contrary situation, ÖHÜİBF Journal does not have any responsibility and all responsibility belongs to the authors of the study.*

Acknowledgement : *We would like to thank the referees, editor and assistant editor who contributed to the publication process.*
