

TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR, KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDA İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI¹

Büşra TOSUNOĞLU², Selim CENGİZ³

Öz

İşletmelerin faaliyetlerini manipüle etmek için kullandıkları yöntemlerin başında borçlarını gizlemeleri ve karşılıklarını istedikleri gibi kullanmaları gelmektedir. Koşullu varlıklar ve borçların olduğu gibi finansal tablolarda raporlanmaması kullanıcıların işletmenin finansal durumlarını net bir şekilde anlayamamasına neden olmaktadır. Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların doğru olarak ölçülmesi, kayıt edilmesi ve raporlanması ile finansal tablolar doğru, gerçek ve güvenilir bilgi sunmuş olacaktırlar. Bu çalışmanın konusu, TMS 37 standardının incelenmesi ve Türkiye açısından değerlendirilmesidir. Çalışmanın amacı ise, TMS 37'nin teorik olarak değerlendirilmesi, örnek uygulamalarla konunun açıklanması ve uygulamaya yönelik önerilerde bulunmaktır.

Anahtar Kelimeler: TMS 37, Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar, Muhasebe Uygulamaları.

TMS 37 Accounting Practices Based on Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets

Abstract

At the beginning of the methods that businesses use to manipulate their activities is to use their debts as they desire to hide and respond. The fact that contingent assets and liabilities are not reported on the financial statements causes the users to be unable to clearly understand the financial situation of the entity. With accurate measurement, recording and reporting of provisions, contingent liabilities and contingent assets, financial statements will provide accurate, accurate and reliable information. The subject of this study is to examine TMS 37 standard and to evaluate from Turkey point of view. The aim of the study is to evaluate the theoretical evaluation of TMS 37, to explain it with sample applications and to make proposals for implementation.

Keywords: TMS 37, Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets, Accounting Practices.

- 1 Bu çalışma, 7-9 Eylül 2017 tarihlerinde Zonguldak'ta gerçekleştiren, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme kongresinde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.
- 2 Dr. Öğr. Üyesi, Gümüşhane Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, E-posta: busra.tosunoglu@gumushane.edu.tr
- 3 Doç. Dr., Çankırı Karatekin Üniversitesi, İİBF, Bankacılık ve Finans Bölümü, E-posta: scen-giz@karatekin.edu.tr

Giriş

Karşılık konusu, çok fazla tahmin içerdiğinden, yorum açısından geçmişten beri sorunlu olan bir alandır. Karşılıkların en temel özelliği, belirli bir konu ile ilgili olmaları ve hileye açık olmalarıdır. Örneğin dönem karını manipüle etmek için veya bazı belirli amaçlar için karşılıklar değiştirilebilir. Olmuş olaylar kullanılarak, gerçekte olmayan kurgulanmış karşılıklar yaratılıp, gelecek dönemlerde bu karşılıkları kapatılabilir. Karşılıklar ayrıldığı yıllarda karı azaltmak için kullanılabilir, kapatıldığında da karı arttırmak için kullanılabilir. Yönetim değişikliklerinde fazla karşılık ayrılmasına rastlanılabilmektedir. Şirketler zararda oldukları dönemlerde, gelecek dönemlerde karlı imajı yaratmak için karşılık ayırabilmektedir (Topaloğlu, 2012, s. 125).

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/02/2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. TMS 37 ile işletmelerin bu tür yükümlülükleri, bilançoların makyajlanmasında ve muhasebe manipülasyonunda bir araç olarak kullanmalarının engellenmesi amaçlanmıştır (Topaloğlu, 2012, s. 370). Ayrıca TMS 37'nin diğer bir amacı, muhasebenin temel kavramlarından "ihtiyatlık" kavramına uygun olarak, işletmenin karşı karşıya kalacağı risklere ilişkin gerekli olan önlemlerin şimdiden alınmasını sağlamaktır. Bu sayede finansal raporlamanın doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanması, bilgi kullanıcıların veya karar alıcıların menfaatleri sağlanmış olacaktır. Bu çalışmanın amacı TMS 37 Standardının değerlendirilmesi ve ülkemiz muhasebe uygulamaları açısından incelenmesidir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde sırasıyla karşılıklar, koşullu borçlar ve varlıklar kavramsal olarak tanımlanarak, aralarındaki farklar açıklanmıştır. Son olarak da TMS 37 ile ilgili örnek uygulamalar yardımıyla konu açıklanmaya çalışılmıştır.

Kavramsal Çerçeve: TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 37 standardının amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır. 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. İşletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 37 hükümlerini uygular (KGK, TMS 37: mad. 1-9; Akt. Akça ve Gönen, 2015, s. 90-91):

- ❖ İşletmeler, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek olan sözleşmelerden kaynaklanan ve başka bir standart ile düzenlenmiş olan durumlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 37 Standardının hükümlerini uygular.
- ❖ Karşılık olarak da ifade edilen amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramlar için yapılan işlemler, varlıkların defter değerlerinde yapılan değişikliklerin düzeltilmesidir. Bu sebeple bu standardın konusuna girmezler.
- ❖ Bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar.
- ❖ Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir Standartta - TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 17 Kiralama İşlemleri, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri - hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standardı uygular.
- ❖ Standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.

TMS 37'de geçen kavramların anlamları ve açıklamaları aşağıdaki gibi özetlenebilir (KGK, TMS 37: mad. 10);

Karşılık: Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir. Bunun aksine, (a) Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılınan borçlardır ve - (b) Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere (örneğin, tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutar), alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Bazen tahakkukların miktarı veya zamanlamasının tahmini için gerekli olmasına rağmen, belirsizlik genellikle karşılıklar için olanlardan çok daha azdır. Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir (KGK, TMS 37: mad. 11).

Öte yandan bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır: (a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zimni) bulunması; (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için

ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması, (c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz (KGG, TMS 37: mad. 14).

Genel olarak, tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, TMS 37 kapsamında “koşullu” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır. Buna ek olarak, koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır (KGG, TMS 37: mad. 12). Karşılıklar, mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (güvenilir bir tahmin yapılabildiği varsayımıyla) (KGG, TMS 37: mad. 13). Ayrıca karşılıklar, tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinse bile ne zaman tahakkuk edeceği belli olmayan değerlerdir. Bu nedenle karşılıklar bilançonun pasifinde borç ve gider karşılıkları içinde yer alırlar (aktif düzenleyici olan hesaplardan farklı işlevleri vardır), işletmenin yükümlülüklerini belirtirler. Borç karşılıklarında gelecekte yapılacak harcamanın zamanı ve tutarı kesin olarak belli değildir, bu nedenle ticari borç ve tahakkuklardan farklıdır. Bilançodan (finansal durum tablosu) ayrı kalem olarak raporlanır (Karagül vd., 2013, s. 37; Çanakçıoğlu, 2014, s. 377).

TMS 37 standardıyla amaçlanan, muhasebe temel kavramlarından “ihtiyatlık” kavramına uygun olarak, işletmenin ileride karşı karşıya kalabileceği belirsizliklere, risklere ve olasılıklara ilişkin gerekli olan önlemlerin önceden alınmasını sağlamaktır. Gerçekleşen ve gerçekleşme olasılığının yüksek olduğu fakat bazı yönleriyle kesin olmadığı için finansal tablolara yansıtılmayan olaylar, karşılıklar vasıtasıyla çözülebilmektedir. Finansal tablolara yazılamayan fakat önemli bilgilerin bu tablolara yansıtılabilmesi için borç ve gider karşılıkları hesapları kullanılmaktadır (Çalış, 2012, s. 105). TMS 37 Standardında da geçen karşılıklara aşağıdaki örnekler verilebilir (Sağlam vd., 2012, s. 473-474):

- ❖ Garantili Satış Karşılıkları
- ❖ Vergi Davaları Karşılıkları
- ❖ Satış Primi Karşılıkları
- ❖ Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme Karşılıkları
- ❖ Çevre Zarar ve Düzenleme Karşılıkları
- ❖ Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

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

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

Hukuki yükümlülük: (a) Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla); (b) Yasal düzenleme veya (c) Diğer kanuni uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüktür.

Zımni kabulden doğan yükümlülük: (a) Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve (b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olmasından kaynaklanan yükümlülüktür.

Koşullu yükümlülük (Borç): (a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya (b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür: (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi. Ayrıca koşullu borçlar, borç olarak muhasebeleştirilmezler; çünkü bunlar ya: (i) İşletmenin, ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir ya da (ii) Bu Standartta yer alan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan mevcut yükümlülüklerdir. Çünkü ya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları olası değildir ya da ilgili yükümlülüğün tutarı yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir) (KGG, TMS 37: mad. 13). Kısacası işletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtmaz. Koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları ihtimali uzak olmadıkça finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Bir işletmenin herhangi bir borç için müşterek ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir.

İşletme, güvenilir bir tahminin yapılamadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır. Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekece-

ği ihtimali oluşmuş ise, sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin oluştuğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır (güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlar hariç) (KGK, TMS 37: mad. 27-30). TMS 37'ye göre koşullu borçlar, yalnızca gelecekteki belirsiz olaylar tarafından mevcudiyetleri teyit edilecek olan olası yükümlülüklerdir. Kısacası, koşullu borçlar işletmenin mevcut olan borçlarından farklı olarak, borçların belirsiz olduğu bir durumu ifade etmektedir. Koşullu borçlar yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacak ödemenin muhtemel olmaması ve yükümlülük tutarının güvenilir biçimde ölçülememesi nedeniyle muhasebeleştirilemezler. Çünkü henüz bir yükümlülüğün olup olmadığı belli değildir ya da geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük tahakkuk ettirmek için gereken kriterleri taşımamaktadır. Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir şekilde gelişebileceği için sürekli bir biçimde değerlendirilmeleri ve işletmeden kaynak çıkışına neden olup olmayacakları belirlenmelidir. Eğer kaynak çıkışı ihtimali olmuş ise, bu durumda karşılık ayrılır (Özer, 2012, s. 46-47). Genellikle, koşullu borçlar aşağıdaki durumlar nedeniyle ortaya çıkmaktadırlar (SPK Seri: XI No:1, mad. 41 ek 2):

- ❖ Devam eden davalar,
- ❖ İşletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler,
- ❖ İşletme lehinde ya da aleyhinde olan tazminat talepleri,
- ❖ Verilen teminat mektupları ve kefaletler,
- ❖ Varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi gibi benzeri olaylar.

Koşullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır. İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz. Koşullu varlık, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur. Bunun bir örneği; herhangi bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmekte olduğu, sonucu belli olmayan hak talepleridir. Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur. Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin oluştuğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muh-

temel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir (KGK, TMS 37: mad. 31-35). Çünkü koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilmeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabilir (Gücenme Gençoğlu, 2007, s. 278).

Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmaları için sürekli olarak değerlemeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesi hemen hemen kesin hale gelmemişse ilgili varlık ve buna ilişkin gelir değişikliğinin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Eğer ekonomik fayda girişi muhtemel hale gelmişse, söz konusu koşullu varlığı işletme finansal tablo dipnotlarında gösterir (Demir, 2007, s. 128). Kısaca ifade etmek gerekirse, gelirin tahakkuku ile sonuçlanması kesinlikle mümkün olmayan koşullu varlıklar tahakkuk ettirilmemeli ve finansal tablolarda yer almamalıdır. Ancak gelirin gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık koşullu varlık değildir ve tahakkuku yapılmalıdır (Özer, 2015, s. 54). Bu tür koşullu varlıklara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (Örten vd., 2010, s. 584-597);

- ❖ Alınan teminatlar,
- ❖ Yaptırılan sigortalar,
- ❖ Alınan iş garantileri,
- ❖ Bazı hakların devri sebebiyle doğacak alacakların tutarı ve tarihleri,
- ❖ İhtirazi kayıtlarla devlete ödenen paralardan geri alınma olasılığı yüksek olanlar,
- ❖ Lehte açılan davalar,
- ❖ Müracaat edilmiş olsun ya da olmasın alınacak olan devlet yardımları,
- ❖ Alınmış patent, kota hakkı, kullanım hakkı gibi gayri maddi haklar eğer maddi olmayan varlıklarda açıklanmamışsa, bu haklardan henüz kullanılmayan kısımlar.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında, karşılıklar ve koşullu borçlar arasındaki farklar Tablo 1’de özetlenmiştir (Öğüz Akarçay, 2007, s. 64).

Tablo 1. Karşılıklar ve koşullu borçlar arasındaki farklar

	KARŞILIKLAR	KOŞULLU BORÇLAR
TANIMI	<ul style="list-style-type: none">❖ Zamanı ve tutarı belirsizdir.❖ Geçmiş olaylardan kaynaklanan hâlihazırdaki yükümlülüktür.	<ul style="list-style-type: none">❖ İşletmenin kontrolü altında olmayan gelecekteki olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşir.❖ Geçmiş olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür.
KAYNAK ÇIKIŞI	<ul style="list-style-type: none">❖ Kaynak çıkışı muhtemeldir.	<ul style="list-style-type: none">❖ Kaynak çıkışı muhtemel değildir.
TAHAKKUK	<ul style="list-style-type: none">❖ Karşılıklar tahakkuk ettirilir.❖ Güvenilir tahmin yapılabilir.❖ Ölçülebilir	<ul style="list-style-type: none">❖ Koşullu borçlar tahakkuk ettirilmez.❖ Güvenilir tahmin yapılamaz.❖ Ölçülemez
AÇIKLAMASI	<ul style="list-style-type: none">❖ Hesaplanabiliyorsa bilançoda yer alır.❖ Tahmin olasılığı yoksa finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.	<ul style="list-style-type: none">❖ Kaynakların işletmeden çıkma olasılığı fazla ise finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

Örnek Uygulamalar

Örnek 1:

KARAELMAS maden ocağı, Zonguldak'ın Çaycuma ilçesine bağlı Perşembe Beldesi'nde faaliyet gösteren özel bir maden ocağıdır. Söz konusu maden Ocağında 2015 yılında su sızması nedeniyle 2 işçi ağır bir şekilde yaralanmıştır. Olay sonucunda yaralıların yakınları tarafından suyun nereden geldiği ve neden gerekli önlem alınmadığı konusunda ilgili makamlara şikâyetle bulunulmuştur. İddialarına göre su sızması günler öncesinden tespit edilebilecek bir durum olup, madende oluşabilecek su sızıntısının günler öncesinden kolaylıkla fark edilebileceğini ifade etmişlerdir. Bu kapsamda su sızıntısını önlemek için madenin basısından sondaj vurulması gerektiğini, bu şekilde de maden ocağında su olup olmadığı kontrol edilmesi, sonrada maden ocağında delik açılarak dinamik patlatılması ve kömürün bu şekilde alınması gerekmektedir. Ancak bu madende vakit kaybı, üretimin yavaşlaması ve dolayısıyla ek maliyet endişesinden dolayı

gerekli önlemler alınmamıştır. Bu olay sonucu işletme aleyhine mahkemeye dava açılmıştır. İşçi ve işçi yakınları gerekli iş güvenliği tedbirlerinin alınmaması sonucu meydana gelen olay için mahkemeden maddi tazminat talep etmişlerdir. Bu olayda ağır kusurlu olan söz konusu maden ocağı yöneticileri ihmalleri olduğunu bilmektedirler. Mahkeme bittiğinde yaralanan işçilere verilecek tazminatın miktarı belli olacaktır. Mahkeme kararının ne zaman açıklanacağı belli değildir. Ancak işletme yönetimi ve avukatları tarafından bilirkişi raporlarından ve geçmiş olaylardan yola çıkarak ödenecek tazminat tutarının 1 yıl içerisinde belli olacağını ve dava sonucunda yaralı işçilere ödenecek tazminat tutarının %30 olasılıkla 500.000 TL, %70 olasılıkla 800.000 TL arasında olacağını tahmin etmektedirler.

Bu bilgilere göre;

İşletmenin, zamanı ve miktarı belirsiz bir yükümlülüğü (karşılığı) vardır. Raporlama döneminin sonunda, işletme bu yükümlülük nedeniyle karşılık ayırmalıdır. Daha öncede ifade edildiği gibi karşılık, aşağıdaki koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılmaktadır: i) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, ii) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkılmalarının muhtemel olması ve iii) yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Buna göre mevcut yükümlülüğün (ödenecek tazminatın) var olması olasılığı böyle bir yükümlülüğün olmaması olasılığından daha yüksektir. Ayrıca bu olayda, geçmişteki bir olayın (su sızmasının), mevcut yükümlülüğü doğurduğu görülmektedir. Söz konusu yükümlülüğü doğuran olay, kömür çıkartma faaliyetinde su sızıntısını önlemek için madenin bacasından sondaj vurulmaması ve maden ocağında su olup olmadığının kontrol edilmemesidir. Dahası, büyük olasılıkla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı hukuki bir zorunluluktur. Son olarak yükümlülük tutarı da güvenilir bir biçimde belli bir aralıkta tahmin edilebilmektedir. Bu nedenle bu olay sonucu dönem sonunda karşılık ayırma kaydı yapılmalıdır. Bu bilgiler kapsamında yapılması gereken hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir:

Tazminat giderinin beklenen değeri:

$$(0.30 \times 200.000) + (0.70 \times 400.000) = 340.000 \text{ TL}$$

31 /12/2015			
659. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		340.000	
379. DİĞ. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			340.000
Ödenmesi muhtemel tazminat için ayrılan karşılık tutarının kaydı			

Yukarıda hesaplanan TMS 37 kapsamındaki karşılıklar veya söz konusu gider (340.000 TL) vergi mevzuatımızca kanunen kabul edilmeyen gider (K.K.E.G) özelliğinde olduğu için işletme bu tür giderleri nazım hesaplarda takip etmelidir. Buna göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:⁴

31 /12/2015			
950. NAZIM HESAPLAR		370.000	
K.K.E.G. Borçlu Hesap			
951. NAZIM HESAPLAR			370.000
K.K.E.G.Alacaklı Hesap			
Karşılıkların Nazım Hesaplarda Takip Edilmesi kaydı			

1.Varsayım: İşletmenin ödemesi gereken tazminat tutarının mahkeme sonucunda da 340.000 TL olarak belirlenmesi/kesinleşmesi ve 2015 yılında bu tutarın ödemesi durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

31 /12/2015			
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		340.000	
381. GİDER TAHAKKUKLARI			340.000
Tazminat tutarının tahakkuk kaydı			

31 /12/2015			
381. GİDER TAHAKKUKLARI		340.000	
102. BANKALAR			340.000
Tazminat tutarının 2015 yılında ödenmesi kaydı			

4 Diğer örneklerde de aynı durum söz konusudur. Ancak tekrar olmaması için söz konusu örneklerde muhasebe kaydı gösterilmemiştir.

2. Varsayım: İşletmenin ödemesi gereken tazminat tutarının mahkeme sonucunda 370.000 TL olarak belirlenmesi/kesinleşmesi ve ilgili yılda (2015 yılı) bu tutarın ödemesi durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:⁵

31/12 /2015			
659. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	30.000		
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	340.000		
102. BANKALAR			370.000
Tazminat tutarının (370.000 TL) 2015 yılında ödenmesi kaydı			

31 /12/2015			
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	30.000		
659. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR			30.000
Gider hesaplarının kapatılması kaydı			

İşletmenin kesinleşen 370.000 TL'lik tazminat tutarını gelecek yıl (2016 yılı) ödemesi durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

31/12 /2016			
681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	30.000		
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	340.000		
102. BANKALAR			370.000
Tazminat tutarının (370.000 TL) 2016 yılında ödenmesi kaydı			

5 Daha öncedeki örnek de olduğu gibi, ödeme yapılmadan ödenecek karşılık tutarı önce 381. Gider Tahakkukları hesabına daha sonra ise 102. Bankalar Hesabıyla ödeme yapılabilir.

31 /12/2015			
690. DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	30.000		
681. ÖNCEKİ DÖNEM G/Z			30.000
Gider hesaplarının kapatılması kaydı			

3. Varsayım: İşletmenin ödemesi gereken tazminat tutarının mahkeme sonucunda 300.000 TL olarak belirlenmesi/kesinleşmesi ve ilgili yılda (2015 yılı) söz konusu tutarın ödemesi durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

31 /12/2015			
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	340.000		
671 ÖNCEKİ DÖNEM G./K. ⁶			40.000
102. BANKALAR			300.000
Tazminat tutarının (300.000 TL) 2015 yılında ödenmesi kaydı			

Ayrıca söz konusu giderlerin bilançonun kaynak hesaplarında vergi değeri (0 TL) < muhasebe değeri (370.000 TL) olduğu için “Ertelenmiş Vergi Varlığı” meydana gelir ve aşağıdaki vergi uygulama/düzeltilme kaydı yapılmalıdır (Kurumlar Vergisi Oranı % 20 olduğu varsayımıyla):⁶

31 /12/2015			
289. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	74.000		
691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI			74.000
Ertelenmiş Vergi Varlığına İlişkin Düzeltme Kaydı			

31 /12/2015			
691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	74.000		
370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI			74.000
Verginin aktarılması kaydı.			

⁶ Bu hesap yerine 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı da kullanılabilir.

Örnek 2:⁷

ABC Otomotiv 2015 yılında Toyota'nın Türkiye'de satış, satış sonrası ve pazarlama faaliyetlerini yerine getiren Toyota markalı araçların yetkili satıcısıdır. ABC Otomotiv, müşterilerine satmış olduğu araçlarda meydana gelebilecek her türlü kusur veya hataların ilk 3 yıl içerisinde karşılama garantisi altında satmaktadır. ABC Otomotiv, daha önce satmış olduğu araçlarda meydana gelen kusur veya hataların yaklaşık olarak, % 5'i büyük kusurlar taşımakta ve kusurlu ürünlerin toplam maliyeti 500.000 TL, % 15'i küçük kusurlu olup toplam maliyetinin ise 200.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. Geri kalan araçların ise kusursuzdur. İşletmenin araçlarını 2015 tarihinde sattığı varsayılmaktadır.

Bu bilgilere göre;

Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük var mı? - Evet. Geçmiş olay nedir? - Geçmiş olay, işletmeyi kusur veya hatalara karşı tamir yapmaya zorlayacak olan garanti ile satışlardır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışları muhtemel mi? - Evet. Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor mu? - Evet. Ait olduğu ödemeye ilişkin olarak, gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zamanı veya miktarı kesin olmayan yükümlülükler mi? - Evet. Bu nedenlerden dolayı söz konusu olay sonucu dönem sonunda karşılık kaydı yapılmalıdır. Bu bilgiler kapsamında yapılması gereken hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıda verilmiştir: Garanti giderinin beklenen değeri:

$$(0.05 \times 500.000\text{TL}) + (0.15 \times 200.000\text{TL}) + (0.80 \times 0 \text{ TL}) = 55.000 \text{ TL}$$

31 /12/2015			
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ		55.000	
479. D. B. VE GİD. KARŞILIKLARI			55.000
Ödenmesi muhtemel olan tazminat için ayrılan karşılık tutarı kaydı			

1.Varsayım: Ertesi yıl fabrika hatasından kaynaklanan kusur nedeniyle satılan otomobillerden bir adedi iade edilmiş ve yerine maliyeti 35.000 TL olan yeni bir otomobil verilmiştir. Bu işlem sonucu vergi mevzuatı açısından şimdi gider sayılacağı için ilgili vergi uyumlama kaydı da yapılmalıdır. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şöyle olacaktır.

⁷ Karacaer, 2002, s. 35-37'den uyarlanmıştır.

31 /12/2015		
479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 153. TİCARİ MALLAR İade edilen araçların yerine yenisinin verilmesi (garanti giderleri) kaydı	35.000	35.000

31 /12/2015		
289. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Ertelenmiş Vergi Varlığına İlişkin Düzeltme Kaydı (35.000 TL*0.20=7.000TL)	7.000	7.000

2. *Varsayım:* Ertesi yıl fabrika hatasından kaynaklanan hasar nedeniyle satılan otomobiller onarılmıştır (araçlar iade alınmamıştır). Onarım maliyeti ise 10.000 TL'dir. Bu işlem sonucu vergi mevzuatı açısından şimdi gider sayılacağı için ilgili vergi uyumlama kaydı da yapılmalıdır. Bu durumda yapılması gereken kayıtlar şöyle olacaktır.

31 /12/2015		
479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 102. BANKALAR İade edilen araçların yerine yenisinin verilmesi (garanti giderleri) kaydı	10.000	10.000

31 /12/2015		
289. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Ertelenmiş Vergi Varlığına İlişkin Düzeltme Kaydı (10.000 TL*0.20=2.000TL)	2.000	2.000

Garanti süresi 3 yıl olduğundan, dönem sonunda borç ve gider karşılıkları uzun vadeden kısa vadeli yükümlülükler arasına aktarılmalıdır. Ayrıca gelecek iki yıl boyunca herhangi bir iadenin söz konusu olmadığı varsayıldığında açık olan tüm karşılık ve ertelenmiş vergi varlığı hesapları kapatılacaktır. Bu durumda aşağıdaki kayıtlar yapılmalıdır:

31 /12/2015		
479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 379. D. B. ve GİDER KARŞILIKLARI Dönem sonu aktarma kaydı (55.000TL-45.000TL=10.000 TL)	10.000	10.000
31 /12/2015		
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 681. ÖNCEKİ DÖNEM G/Z Ayrılan karşılıkların iptali kaydı.	10.000	10.000
31 /12/2015		
289. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691.DÖNEMKÂRIVERGİVEDİĞERYASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Ertelenmiş Vergi Varlığına İlişkin Düzeltme Kaydı (10.000 TL*0.20=2.000TL)	2.000	2.000

Örnek 3:

XYZ işletmesi 1 Ocak 2015 tarihinde, 150.000 TL'lik bir arsanın üzerine işletmeye ait bir bina yapmaya karar vermiştir. 1 Şubat 2015 tarihinde, binanın yapımı için veya maliyetleri karşılamak için 500.000 TL'lik + %18 KDV tutarında harcama da bulunmuştur. Bina, 1 Haziran 2015 tarihinde tamamlanmıştır.

01 /01 /2015	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 250. BANKA KREDİLERİ Arsanın bina yapılmak üzere devri kaydı.	150.000	150.000
01 /02 /2015	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 191. İNDİRİLECEK KDV 102. BANKALAR İnşaat yapımı için harcama kaydı.	500.000 90.000	590.000
01 /06 /2015	252. BİNALAR 258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR Binanın tamamlanması kaydı.	650.000	650.000

Ayrıca sözkonusu binanın 10 yıllık faydalı ömrü sonunda yasal olarak işletme, binayı ve üzerine bina inşa edileceği arsanın restorasyonunu yapmak zorundadır. Binanın yenileme maliyetinin bugünkü değerinin 100.000 TL olması güvenilir bir şekilde tahmin edilmektedir.

Bu bilgilere göre;

Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük (hukuki veya zımni) var mı? - Evet, yasal bir zorunluluk vardır. Geçmiş olay nedir? - Geçmiş olay, işletmeyi restorasyona zorlayacak olan MDV alımıdır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışları muhtemel mi? - Evet. Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor mu? - Evet. Ait olduğu ödemeye ilişkin olarak, gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zamanı veya miktarı kesin olmayan yükümlülükler mi? - Evet. Bu durumda

yapılacak kayıt, karşılık ayırma kaydı olacaktır. Buna göre yapılması gereken kayıtlar aşağıda gösterilmiştir.⁸

31/12 /2015			
252. BİNALAR		100.000	
479. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			100.000
MDV maliyetine girecek harcamaların kaydı. (yenileme maliyetlerinin bugünkü değeri)			

Her yılsonunda; yenileme maliyetlerinin 10. yılsonundaki değerine ulaşınca-ya kadar belli bir iskonto oranı üzerinden hesaplanan tutarlar, karşılık olarak 479 nolu hesaba alacak yazılırken 780. Finansman Giderleri Hesabı borçlandırılacaktır. Örneğin iskonto oranı %10 ise birinci yıl sonunda yapılacak kayıt:

31/12 /2015			
780. FİNANSMAN GİDERLERİ		10.000	
479. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			10.000
Zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değerinin artırılması kaydı.			

Örnek 4:

Organize sanayi bölgesinde bulunan ABC işletmesinde 2009 yılında bir patlama meydana gelmiştir. Patlama sonucunda elektrikler kesilmiş ve çevre işletmeler 2.000 TL üretim kaybına uğramıştır. Bu işletmeler oluşan üretim kayıplarından dolayı ABC işletmesini mahkemeye vermişlerdir. Geçen süre içerisinde dava sonucu ile ilgili herhangi bir tahmin de bulunulamamıştır. Bu tür davalarla ilgili Kasım 2010'da yeni bir yasal düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile davacı avukatları tarafından davalı ABC işletmesinin suçlu bulunma ihtimalinin yüksek olduğu belirtilmiştir. Mayıs 2011'de ABC işletmesi aleyhine sonuçlanan dava ile ilgili mahkeme kararı, işletmeye tebliğ edilmiştir. Mahkeme kararına

8 Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. İskonto oranı (veya oranları); paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır (veya oranlardır). Sözü edilen iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz. İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Söz konusu artış, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

göre, ABC işletmesi Temmuz 2011’de tazminat tutarını karşı tarafa ödemiştir (Demir ve Aslan, 2008, s. 839-840-841).⁹

Bu bilgilere göre;

2009 yılında ABC işletmesinin davası sonuçlanmadığı ve gelecekteki bir yükümlülüğün gerçekçi bir tahmini yapılamadığı için karşılık ayrılamaz. 2010 yılında ise yapılan yeni düzenleme ile ABC işletmesi vermiş olduğu zarar nedeniyle bir yükümlülük altına girmektedir. Gelecekte ABC işletmesinde kaynak çıkışına neden olacak yükümlülük tutarı ise, ilgili yasada belirtilen kriterlere göre tahmini olarak hesaplanarak finansal tablolara yansıtılacaktır.

2011 yılında ise dava kesin sonuca ulaştığı için, ABC işletmesi gider tahakkuku ve ödeme kayıtlarını, davayı kazanan işletmeler de gelir tahakkuku ve tahsil kayıtlarını yapacaklardır.

Kasım 2010’da ABC işletmesinin yapacağı karşılık kaydı;

31 /12/2015	
659. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	2.000
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	2.000
Ödenmesi muhtemel olan tazminat için ayrılan karşılık tutarının (2.000 TL) kaydı	

Mayıs 2011’de ABC işletmesinin yapacağı tahakkuk kaydı;

31 /12/2015	
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	2.000
381. GİDER TAHAKKUKLARI	2.000
Ödenmesi muhtemel olan tazminat için ayrılan karşılık tutarının (2.000 TL) kaydı	

Temmuz 2011’de ABC işletmesinin yaptığı ödemenin kaydı;

⁹ TMS 37’nin 21. paragrafında da başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan, ancak kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin hukuki ve zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebepleriyle daha sonra yükümlülük oluşturan olaya örnek olarak çevresel hasarların düzeltilmesine ilişkin yükümlülük verilmiştir.

31 /12/2015			
381. GİDER TAHAKKUKLARI		2.000	
102. BANKALAR			2.000
Ödenmesi muhtemel olan tazminat için ayrılan karşılık tutarının (2.000 TL) kaydı			

Mayıs 2011’de davacı işletmelerin yapacağı tahakkuk kaydı;

31 /12/2015			
181. GELİR TAHAKKUKLARI		2.000	
649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR			2.000
Ödenmesi muhtemel olan tazminat için ayrılan karşılık tutarının (2.000 TL) kaydı			

Temmuz 2011’de davacı işletmelerin yapacağı tahsilat kaydı;

31 /12/2015			
102. BANKALAR		2.000	
181. GELİR TAHAKKUKLARI			2.000
Ödenmesi muhtemel olan tazminat için ayrılan karşılık tutarının (2.000 TL) kaydı			

Sonuç

Türkiye Muhasebe Standardı 37’de karşılık; geçmişteki yükümlülüklerden kaynaklanan zamanı veya tutarı belirli olmayan borç olarak nitelendirilmiştir. Karşılıkların muhasebeleştirilebilmesi için; geçmişten kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden nakit çıkışının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi gerekir. Bu özellikleri taşıyan karşılıklar finansal tablolara yansıtılır. Finansal tablo dipnotlarında karşılıklara ilişkin kısa bir bilgi verilip, dönem başı

ve sonu değerleri, dönem içinde ayrılan karşılıklar, kullanılan ve kullanılmayan tutarlar, paranın zaman etkisinden kaynaklanan artışlar gibi bilgilere yer verilir.

Koşullu borç ise; geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür. Yükümlülük işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşmektedir. Koşullu borçlar, yükümlülüğün güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi ve aktif kalemlerde azalışa neden olup olmayacağına saptanamaması nedeniyle tahakkuk ettirilmezler. Koşullu varlıklar ise; beklenmedik ve işletmenin kontrolü dışında olan olaylardan kaynaklanan işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali olan varlıklardır. Bu varlıktan ekonomik fayda girişinin kesin olmadığı durumlarda söz edilir ve bilanço dipnotlarında konu ile ilgili açıklamalar yapılması gerekmektedir. Ekonomik fayda girişinin kesin olduğu durumlarda varlık artık koşullu değildir ve varlık olarak bilançonun aktif tarafında yer almalıdır. Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu alacakların doğru olarak ölçülmesi, kayıt edilmesi ve raporlanması ile finansal tablolar doğru, gerçek ve güvenilir bilgi sunmuş olacaktırlar.

Kaynakça

- Çalış, Y. E. (2012). TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Koşullu Varlıklar ve Uygulama Örnekleri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 375 (2), 140-160.
- Çanakçıoğlu, M. (2014). *Finansal Muhasebe Yeterlilik*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Demir, B. ve Aslan, Ü. (2008). *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, içinde Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N.- Şengel, S.-Öztürk, B. (der.), 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 823-846.
- Demir, Ş. (2007). UFRS (TMS) *Değerleme Hükümleri*. Kocaeli: Kocaeli SMMM Odası Eğitim Yayınları Dizisi.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Karacaer, S. (2002). TMS-19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı Kapsamında Garanti Gider Karşılıklarının İncelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(4), 31-39.
- Karagül, A. A., Çabuk, A., Erol, C., Bahar, B., Sevim, Ş. ve Sayılır, Ö. (2013). *Finansal Tablolar Analizi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Öğüz, A. A. (2007). *TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Örten, R.-Kaval, H. ve Karapınar, A. (2010). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özer, F. (2012). *TMS 37 Kapsamındaki Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve İşletme Performansına Etkisi*, Isparta: T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,
- Sağlam, N., Mehmet Y. ve Ali O. E. (2012). *UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi, Açıklamalı, Örnek Uygulamalı, Muhasebe Kayıtları ile Zenginleştirilmiş, VUK' KVK Karşılaştırmalı, İlk Geçiş Uygulaması*. Ankara: Hipotez Yayınları.
- Topaloğlu, M. (2012), 37 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Uyarınca Karşılıklar, *Vergi Dünyası Dergisi*, 370 (2), 75-90.

