

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞ GÜVENLİĞİ TAZMİNATLARININ TMS 37'YE GÖRE
RAPORLANMASI VE PERAKENDE SEKTÖRÜNDE DİPNOT
ANALİZİ**

Remzi AYDIN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Murat AZALTUN**

İSTANBUL, Kasım 2015

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞ GÜVENLİĞİ TAZMİNATLARININ TMS 37'YE GÖRE
RAPORLANMASI VE PERAKENDE SEKTÖRÜNDE DİPNOT
ANALİZİ**

**Remzi AYDIN
(132008140)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Murat AZALTUN**

İSTANBUL, Kasım 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞ GÜVENLİĞİ TAZMİNATLARININ TMS 37'YE GÖRE
RAPORLANMASI VE PERAKENDE SEKTÖRÜNDE DİPNOT
ANALİZİ

Remzi AYDIN
(132008140)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Murat AZALTUN _____

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

İSTANBUL, Kasım 2015

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET.....	vii
ABSTRACT... ..	viii
KISALTMALAR	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
TABLO LİSTESİ	xi
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. İŞ GÜVENLİĞİNDE GENEL BİLGİLER.....	3
2.1. İŞ GÜVENLİĞİNİN TANIMI VE GEREKLİLİĞİ	3
2.1.1. İş Kollarının ve İşlerin Tehlike Sınıf ve Dereceleri	3
2.1.2. İşverenin İş Güvenliğini Sağlama Yükümlülüğü.....	4
2.1.2.1. İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmeti	4
2.1.2.2. Risk Değerlendirmesi Yapılması	5
2.1.2.3. İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitimlerinin Verilmesi.....	5
2.1.2.4. Gerekli Belgelerin Düzenlenmesi	6
2.1.3. İş Güvenliğinin Yasal Dayanakları	6
2.2. İŞ KAZALARI.....	7
2.2.1. İş Kazası Sayılan Haller	8
2.2.2. İş Kazalarının Kayıt ve Bildirimi.....	8

2.2.3. İş Kazalarının Nedenleri	9
2.2.4. İş Kazalarının Önlenmesi.....	10
2.2.5. İş Sağlığı ve Güvenliğinin Sağlanmasının Maliyetleri	10
2.3. MESLEK HASTALIKLARI	11
2.3.1. Meslek Hastalığının Nedenleri	12
2.3.2. Meslek Hastalıklarının Özellikleri	12
2.3.3. Meslek Hastalığının Tespiti	13
2.3.4. Meslek Hastalıklarının Kayıt ve Bildirimi.....	13
2.4. SGK AÇISINDAN HAKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER.....	14
2.4.1. İşverenden Rücu Edilebilecek SGK Ödemeleri.....	14
2.4.1.1. SGK'nın Geçici İş Göremezlik Ödeneği.....	14
2.4.1.2. SGK'nın Sürekli İş Göremezlik Ödeneği	14
2.4.2. İşverenlerin Kusurları Oranında Sorumlulukları	15
2.4.2.1. SGK'nın İşverenlere Rücu Etmesi	15
2.4.2.2. SGK'nın Rücu Edemeyeceği Durumlar	16
2.4.2.3. SGK'nın Ödemediği Zararlar.....	17
2.4.2.4. Kusur Oranlarının Tespiti	17
2.4.2.5. SGK'nın Rücu Zaman Aşımı Süresi	17
2.4.2.6. SGK Para Cezalarında Zamanaşımı	18
2.5. MOBBİNG VE SEBEP OLDUĞU TAZMİNATLAR	18
2.6. ÇALIŞMA HAYATININ DENETİMİ VE SORUŞTIRMALAR.....	19
2.6.1. SGK Tarafından Yapılan Soruşturmalar.....	19
2.6.2. Kolluk Kuvvetleri Tarafından Yapılan Soruşturmalar	19
2.7. İSGK'DA İDARİ PARA CEZALARI	20
2.8. TÜRK BORÇLAR KANUNUNA GÖRE SORUMLULUK	21
2.8.1. Türk Borçlar Kanununa Göre Tazminat Davaları	22

2.8.2. Maddi Tazminat İş Göremezlik	22
2.8.3. Ölüm veya Yaralanmada Tazminatın Hesaplanması	23
2.8.4. İş Kazalarında Destekten Yoksun Kalma Tazminatı	24
2.8.5. İş Kazası Sonucu Manevi Tazminat	25
2.8.6. Ölen İşçinin Kıdem ve İhbar Tazminatı.....	25
2.9. CEZA HUKUKU YÖNÜNDENİŞ KAZALARI.....	25
2.9.1. Kazada Nedensellik Bağının Bulunması	26
2.9.2. İş Kazalarında Cezai Sorumluluk	26
2.9.3. İş Kazalarında Cezai Yaptırımlar.....	27
2.9.4. Cezai Sorumluluğunun Şahsiliği.....	28
2.9.5. İş Kazalarında Kast	28
2.9.6. İş Kazalarında Taksir	28
2.9.6.1. İş Kazalarında Taksirle Ölüm	29
2.9.6.2. İş Kazalarında Taksirle Yaralanma	29
2.9.7. Birden Fazla Ölümlü İş Kazasında Kamu Ceza Davası	29
2.9.8. İş Kazasında Yaralanmada Ceza Davası.....	29
2.9.9. İş Kazalarında Şirket Suçları	30
2.9.10. İş Kazalarında Yetkili Mahkemeler	30
2.9.11. Hapis Cezasının Ertelenmesi	31
BÖLÜM 3. TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE	
 KOŞULLU VARLIKLAR İLE DİPNOTLAR	32
3.1. TMS 37 STANDARDININ AMACI VE KAPSAMI	32
3.2. DİPNOTLARDA SUNULACAK BİLGİLER	33
3.3. KARŞILIKLAR.....	35
3.3.1. Karşılık Ayrılması İçin Gerekenler	35
3.3.1.1. Mevcut Yükümlülük	36

3.3.1.2. Geçmişteki Olay	36
3.3.1.3. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların Olası Çıkışları	37
3.3.1.4. Yükümlülük Tutarının Güvenilir Tahmini	38
3.3.2. Karşılık Ayrılması Karar Aşamaları	39
3.3.3. Karşılıkların Kötüye Kullanılması	40
3.3.4. Karşılıklardaki Değişiklikler	41
3.4. KOŞULLU BORÇLAR.....	43
3.4.1. Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü	43
3.4.1.1. Beklenen Değer Yöntemi	44
3.4.1.2. Gerçekleşmesi En Muhtemel Sonuç Yöntemi	45
3.4.1.3. Bugünkü Değer Yöntemi	46
3.5. KOŞULLU VARLIKLAR	48
3.6. EKONOMİK AÇIDAN DEZAVANTAJLI SÖZLEŞME	49
3.6.1. Hukuki Yükümlülük	50
3.6.2. Zımni Yükümlülük.....	51
3.7. YENİDEN YAPILANDIRMA.....	52
3.8. GELECEKTEKİ FAALİYET ZARARLARI.....	52
3.9. TAZMİNATLAR.....	53
3.10. KARŞILIKLAR VE KOŞULLU BORÇLARIN MUKAYESESİ	54
3.10.1. Karar Ağacı	55
3.10.2. Karşılık ve Koşullu Borç Durumlarının Belirlenmesi	55
3.11. KARŞILIKLARIN İNCELENMESİ.....	56
3.11.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Karşılıklar	56
3.11.2. Türk Borçlar Kanunu Açısından Karşılıklar	57
3.11.3. Vergi Usul Kanununda Karşılıklar	57
3.11.4. SPK’da Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar	58

3.11.4.1. SPK’da TMS 37 Dipnot Açıklamaları	59
3.11.4.2. SPK’da Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar Dipnotu	59
3.11.4.3. SPK’da Taahhütler Dipnotu	60
3.11.4.4. SPK’da Karşılıklar Dipnotu	60
3.11.5. Bankalar Kanunu Karşılıklar ve Teminatlar	61
3.11.6. Tüketici Haklarını Koruma Kanunu Açısından	61
3.11.7. DMS 19 Devlet Muhasebe Standardı	61
3.12. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA KARŞILIKLAR.....	61
3.13. TMS 10 RAPORLAMA TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	
STANDARDINA GÖRE KARŞILIK KAYITLARI	63
BÖLÜM 4. TMS 37 MUHASEBE UYGULAMALARI.....	66
4.1. TMS 37 KARŞILIK TUTARININ MUHASEBE KAYDI	66
4.2. İLGİLİ GİDER HESABININ SEÇİMİ.....	67
4.3. KISA VADE DAVA KARŞILIK TUTARININ AYRILMASI	68
4.4. GELİR TAHAKKUKU	71
4.5. GİDER TAHAKKUKU YAPILMASI.....	72
4.6. UZUN VADELİ DAVA KARŞILIĞI AYIRMA	73
4.7. AYRILAN DAVA KARŞILIĞINDAN DAHA AZ ÖDEME	
YAPILMASI.....	75
4.8. AYRILAN DAVA KARŞILIĞINDAN DAHA FAZLA ÖDEMENİN	
YAPILMASI.....	76
4.9. YÜKÜMLÜLÜĞÜN İSKONTA EDİLEREK BUGÜNE	
İNDİRGENMESİ.....	77
4.10. DAVA KARŞILIKLARINDA NAZİM HESAPLARIN	
KULLANILMASI	80
BÖLÜM 5. PERAKENDE SEKTÖRÜNDE TMS 37 AÇISINDAN	
DİPNOTLARIN ANALİZİ	83

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	83
5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	83
5.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	84
5.4. İNCELENEN FİRMALARIN ÖZELLİKLERİ.....	84
5.5. ARAŞTIRMA BULGULARI	86
5.5.1. TMS 37 Dipnot Açıklamalarında Dava Çeşitleri.....	86
5.5.2. Dipnot Açıklamalarında Ayrılan Dava Karşılıklarının Tutarları.....	87
5.5.3. Dipnot Açıklamalarındaki Ayrılan Dava Karşılıklarının Oranları ..	88
5.5.4. TMS 37 Koşullu Borçlar Kapsamında Verilen Teminatlar ve Rehin İpotekler	90
5.5.5. TMS 37 Kapsamında Dipnotlardaki Koşullu Borçlar	95
5.5.6. TMS 37 Kapsamında Dipnotlardaki Koşullu Varlıklar	96
BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	99
KAYNAKLAR	102

ÖZET

İŞ GÜVENLİĞİ TAZMİNATLARININ TMS 37'YE GÖRE RAPORLANMASI VE PERAKENDE SEKTÖRÜNDE DİPNOT ANALİZİ

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ve ilgili yönetmelik ile diğer kanunlarla iş sağlığı ve güvenliği uygulamaları düzenlenmiştir. İSGK ile işyerlerindeki iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması, mevcut iş sağlığı ve güvenlik şartlarının iyileştirilmesi amaçlanmıştır. Bu kanun işverenlerin ve çalışanların görevlerini, yetkilerini, sorumluluklarını, haklarını ve yükümlülüklerini düzenler.

İş kazaları ve meslek hastalıklarından kaynaklanan dava sonuçlarına göre işletmeler tazminat ödemek zorunda kalabilmektedirler. Dipnot, finansal raporlarda yer alan finansal tablo unsurları hakkında açıklamaların yer aldığı metinlerdir. Dipnotlarla finansal tablodaki tutarların, neleri kapsadığı, nasıl hesaplandığı gibi detayların bilgi kullanıcılarının anlayacağı formatta verilmektedir. TMS 37'de dipnotların hangi bilgileri kapsamı gerektiği açıklanmıştır.

Bu çalışmada, işletmelerdeki iş güvenliği tazminatlarının TMS 37'ye göre finansal raporlara nasıl yansıtılıp raporlanacağı incelenmiştir. Uzun yıllar sürebilen iş güvenliği kaynaklı tazminatların, finansal tablo dipnot açıklamaları örneklerle anlatılmıştır. SPK'ya tabi halka açık firmalardan örnek firmalar seçilerek finansal tablo dipnot açıklamaları incelenmiştir. Firmaların TMS 37 ile ilgili dipnotları ile dava karşılıkları incelenmiştir. Dava karşılıklarının firmalara göre değişimleri incelenerek firmaların finansal tabloları arasındaki farklılıklar ve benzerlikler ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar, TMS 37, İş Güvenliği, Tazminatlar.

ABSTRACT

THE REPORTING OF JOB SECURITY COMPENSATIONS AND FOOTNOTE ANALYSIS IN RETAIL SECTOR ACCORDING TO IAS37

Job security and health applications in organized is organized with the job security and health law numbered 6331 and related regulations. The job security and health law (ISHL) intends to obtain. Job security and health of the enterprises and to improve the present conditions of job security and health. This law organize the rights, authorities, duties, and responsibilities of workers and employers.

The enterprises has to pay compensations due to job security and professional illness after the court sentences. Footnotes are the statements which take place in the financial reports and contains clarification of financial tables. In the foot notes, one can find the details on the how to calculate and what to contain of the sum in the financial tables. In the IAS37 which knowledge will be covered by the footnotes.

In this study, the way of reporting the job security compensations is discussed, The compensations, in particular, due to long term job securities sentences are exemplified in the financial tables footnotes with typical examples. Soe enterprices which belongs to Turkish Capital Market (SPK) are taken as an example and their financial foot notes are studied. The related footnotes and job security penalties and liabilities related to IAS37 of these firms are investigated. The liabilities of different firms is studied and the differences and similarities among liabilities of the firms in the financial tables are given.

Keywords: Liabilities, Contingent Liabilities and Assets, IAS 37, Job Security Compensation.

KISALTMALAR

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
ÇSGB	: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
TBK	: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ILO	: International Labour Organization (Uluslararası Çalışma Örgütü)
İSGK	: İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu
KAP	: Kamuoyu Aydınlatma Platformu
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
OSGB	: Ortak Sağlık Güvenlik Birimi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TRİ	: Toplam Rehin İpotek
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanun

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1 Karşılık Ayrılması Karar Verme Süreci	40
Şekil 3.2 Koşullu Varlıkların Karar Verme Süreci	48
Şekil 3.3 Karar Ağacı Karar Verme Süreci	55

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 3.1 Koşula Bağlı Yükümlülük	43
Tablo 3.2 Karşılıkların ve Koşullu Borçlar Örnekleri	54
Tablo 3.3 Karşılık ve Koşullu Borç Olarak Raporlanma Durumları	56
Tablo 3.4 SPK Dipnotları Kullanımı	59
Tablo 3.5 Tekdüzen Hesap Planında Borç ve Gider Karşılıkları	62
Tablo 5.1 İncelenen Firmalar	84
Tablo 5.2 TMS 37 Dipnot Açıklamalarına Göre Dava Grupları	87
Tablo 5.3 TMS 37 Kapsamında Ayrılan Dava Karşılıklarının Tutarları	88
Tablo 5.4 TMS 37 Kapsamında Dava Karşılık Artışları.....	88
Tablo 5.5 Dava Karşılıklarının Kaynak Toplamına Oranı	89
Tablo 5.6 Dava Karşılıklarının Özkaynak Toplamına Oranı	90
Tablo 5.7 Koşullu Borç Olan Verilen Teminat Rehin İpotek Tutarları	91
Tablo 5.8 Koşullu Borç Olan Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpoteklerin Kaynak Toplamına Oranı.....	92
Tablo 5.9 Koşullu Borç Olan Verilen Toplam Rehin İpoteklerin Özkaynak Toplamına Oranı	93
Tablo 5.10 Koşullu Borç Olan Firmanın Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpoteklerdeki Artış	94
Tablo 5.11 Koşullu Borç Olan Firmanın Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpoteklerdeki Artış	95
Tablo 5.12 Koşullu Borç Olan Para Puanların İncelenmesi	96

Tablo 5.13 Koşula Bağlı Kazanç Bilgisi **97**

Tablo 5.14 Koşula Bağlı Borç ve Kazanç Bilgisi **98**

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Ülkemizde iş güvenliği uygulamaları 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunun aşamalı olarak yürürlüğe girmesi planlanmıştır. 6331 sayılı İSGK'nın amacı işyerlerinde iş sağlığının ve iş güvenliğinin sağlanmasıdır. İSGK ile sağlık ve güvenlik boyutu birlikte ele alınmıştır. İşyerlerindeki mevcut durumun iyileştirilmesi amaçlanmıştır. İşveren ve çalışanların hakları ve yükümlülükleri düzenlenmiştir. İSGK, kamu ve özel sektöre ait tüm işyerlerinde, işverenlere, işveren vekillerine, çırak ve stajyerler de dâhil olarak tüm çalışanlara uygulanır.

İSGK madde 4'te işverenlerin yükümlülükleri açıklanmıştır. İşveren, çalışanların işle ilgili sağlık ve güvenliğini sağlamakla yükümlü tutulmuştur. İşveren, mesleki riskleri önlemek için eğitim ve bilgi verilmesi dâhil tüm tedbirleri alır, iş güvenliği ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapar ve araçları temin eder. İşveren, sağlık ve güvenlik tedbirlerini alır ve devamlılığını sağlar. Alınan tedbirlere uyulup uyulmadığını denetler. Uygunsuzlukların giderilmesi ve risk değerlendirmesi yapılmasını sağlar. İşveren hayati tehlike bulunan yerlere, yeterli bilgisi olan ve görevlendirilen kimseler dışındakilerin girmemesi için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

İşyerleri, 6331 sayılı kanuna uymazlar ve yükümlülüklerini yerine getirmezlerse, kusurları oranında, tazminat ve cezalar ile karşılaşabileceklerdir. İşyerlerinde oluşabilecek iş kazaları veya meslek hastalıkları tazminat ödeme nedenidir. Cezalar; idari para cezaları ya da hapis gibi mahrumiyeti kısıtlayıcı cezalar olabilir. Para cezaları işletmeye verileceği gibi, işveren ve işveren vekillerine de para ve hapis cezaları verilebilmektedir. İşletmeler, geçici veya sürekli olarak kapanma tehlikesiyle karşılaşabilmektedirler.

İş güvenlik uygulamalarından kaynaklanan tazminatlar ve cezalar işletmelerin karlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Bunların muhasebeleştirilmesi önemli bir problemdir. Muhasebeyi ilgilendiren olayların, Türk Muhasebe Standartları açısından incelenip çözümlenmesi gerekmektedir. SGK işletmelere iş kazası geçirenlere ve

meslek hastalığı geçirenlere yaptığı ve yapabileceği muhtemel ödemeleri, işverenlere kusurları oranında rücu edebilecektir. Rücu edilebilecek tutar, tedavi ödemeleri ile sürekli iş göremezlik sebebiyle olan ve ileride olabilecek muhtemel ödemelerden oluşabilmektedir.

Tazminatlar, işletmeden para çıkışına sebep olacağı için işletmenin finansal tabloları etkilenecektir. İSGK kapsamındaki yükümlülüklerle uyulup önlem alınır, iş kazaları ve meslek hastalıkları önlenemez veya olma olasılığı önemli miktarda azaltılabilecektir. Bu çalışmada 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunun kapsamında işletmelerin karşılaşılabileceği tazminatlar ve cezaların işletmelerin finansal tablolarına aktarılması incelenmiştir. İş sağlığı ve güvenliğinden kaynaklanan tazminat davaları uzun yıllar sürebilmektedir. Bunların TMS 37 standardına göre finansal raporlara nasıl aktarılacağı, örneklerle detaylı olarak açıklanmıştır.

Örnek olarak seçilen firmaların dipnot incelemeleri yapılarak bu firmaların TMS 37 dipnot açıklamaları incelenmiştir. SPK'ya tabi halka açık perakende sektöründeki, faaliyet alanı gıda olan firmalar incelenmiştir. Firmaların yıllık finansal tabloları www.kap.gov.tr sitesinden alınmıştır. İlgili firmalara ait dipnot açıklamalarına bakılarak, TMS 37 ile ilgili ve dava karşılıkları, koşullu borçlar, koşullu varlıklar ile ilgili bölümler incelenmiştir. İşletmelerin finansal tablolarındaki incelenen konu ile ilgili farklılıklar ve benzerlikler araştırılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümü giriş olup, ikinci bölümünde, iş güvenliği hakkında genel bilgiler verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ile dipnot açıklamaları örneklerle anlatılmıştır. Dördüncü bölümde ise, dava karşılıkları ve koşullu borç, koşullu varlıklar ile ilgili örnek muhasebe uygulamaları detaylı olarak anlatılmıştır. Çalışmanın beşinci bölümünde ise SPK'ya tabi halka açık firmalardan perakende sektöründe olup faaliyet alanı gıda olan örnek firmaların TMS 37 kapsamında dipnot analizleri yapılmıştır.

BÖLÜM 2. İŞ GÜVENLİĞİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1. İŞ GÜVENLİĞİNİN TANIMI VE GEREKLİLİĞİ

İş güvenliği, çalışanların iş kazalarına uğramaması için güvenli çalışma ortamının sağlanması amacıyla alınan önlemlerdir. İşyerlerinde çalışanların güvenliği için işyerlerinin güvenli hale getirilmesi gereklidir. İş güvenliğinin amacı, çalışanlara sağlıklı çalışma ortamının sağlanması, olumsuz çalışma koşullarının etkilerinden, çalışanların korunmasıdır. İş ile çalışan arasındaki ergonomik ve diğer gerekli uyumlar sağlanır. Çalışma ortamındaki risklerin ortadan kaldırılması ya da zararlarının kabul edilebilir seviyelere indirilerek kontrol altına alınması gereklidir. (Sersöz, 2013: 204)

İş güvenliği işçilerin işte çalışırken karşılaşılabilecekleri tehlikelerin yok edilmesi, yok edilemiyorsa azaltılarak kabul edilebilir sınırlara çekilmesi işlemleri için yükümlülüklerden oluşan teknik kurallardır. İş güvenliği iş kazalarını ve meslek hastalıklarını azaltan bir bilim dalı olarak ta ifade edilir. (Akpınar, 2014: 37)

İş güvenliği, işin yapılması esnasında uygulanır. Oluşan tehlikeler ve sağlığı tehdit eden faktörler, sistemli çalışmalarla yok edilerek ya da kontrol altına alınarak tehlikelerden arındırılmış sağlıklı bir ortam elde edilir. Genel anlamda iş güvenliği, işletmenin ve üretimin her türlü tehlike ve zararlardan etkilenmesinin önlenmesidir. (Özger vd., 2013: 182)

2.1.1. İş Kollarının ve İşlerin Tehlike Sınıf ve Dereceleri

Kısa vadeli sigorta kolları primi, yapılan işe göre ve işin iş kazası ve meslek hastalıkları açısından risk sınıfına göre tespit edilir. SGK tarafından iş kolları, özel iş şartlarına göre ve tehlikeleri önlemek için tedbirlere göre derecelendirilmiş, tehlikesine göre sınıflara ayrılmıştır. Hangi şirketin hangi tehlike sınıfının, hangi derecesi olduğu

yayımlanan listelerden belirlenir. Bu sınıflara göre SGK tarafından farklı prim alınmaktadır. İş kazaları ve meslek hastalıklarını önlemek için alınacak iş güvenlik önlemleri, tehlike sınıflarına göre belirlenir. Her işyerinin tehlike sınıfına göre farklı yükümlülükleri vardır. Tehlike sınıfı değişirse işverenler bunu kuruma bildirmek zorundadırlar. (Bilge vd., 2012: 77, 78)

2.1.2. İşverenin İş Güvenliği Sağlama Yükümlülüğü

İşverenler için iş güvenliği yükümlülükleri kanunlarla ve ilgili yönetmeliklerle saptanır. İş güvenliği yükümlülükleri, mesleki risklerin önlenmesi, eğitim ve bilgi verilmesi dâhil her türlü tedbirin alınması, organizasyonun yapılması, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, sağlık ve güvenlik tedbirlerinin değişen şartlara uygun hale getirilmesi, mevcut durumun iyileştirilmesidir. İşveren işyerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerine uyulup uyulmadığını izler, denetler ve uygunsuzlukların giderilmesini sağlar. Risk değerlendirmesi yapar veya yaptırır. İşveren çalışanın iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması ve sürdürülmesinden sorumludur.

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu madde 4'e göre işveren, çalışana görev verilirken, çalışanın sağlık ve güvenlik yönünden işe uygunluğunu göz önüne alır. Yeterli bilgi ve talimat verilenler dışındaki çalışanların hayatı ve özel tehlike bulunan yerlere girmemesi için gerekli tedbirleri alır. İşveren, iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerinin maliyetini çalışanlara yansıtamaz. 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu madde 4'e göre işyeri dışındaki uzman kişi ve kuruluşlardan hizmet alınması işverenin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Çalışanların iş sağlığı ve güvenliği alanındaki yükümlülükleri, işverenin sorumluluklarını etkilemez. (Gerek, 2012: 67, 68)

2.1.2.1. İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmeti

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununda çalışanların sağlık ve güvenliğini sağlamak, işverenin yükümlülükleri arasında sayılmıştır. İş güvenlik uzmanı ve iş hekimini istihdam eder veya bu hizmeti OSGB'lerden alır. İşveren gerekli belgelere sahipse bu işlemleri kendisi de yerine getirebilir. Çalışanları bilgilendirmek ve gereken eğitimleri almalarını sağlamak işverenin görevleri arasındadır. Çalışanların katılımının sağlanması ve görüşlerinin alınması, acil durumlar için hazırlıklar yapılması, sağlık

gözetimi yapıp işyerindeki durumun devamlı olarak iyileştirmesi, işverenin görevlerindendir. İşveren gerekli örgütlenmeyi, işyerinin çalışan sayısına göre ve tehlike sınıfına göre sağlar. (Kılış, 2014: 84)

2.1.2.2. Risk Değerlendirmesi Yapılması

Proaktif yani önleyici yaklaşımda, iş akışındaki tüm süreçler incelenir, çalışanların işlerin yürütümü esnasında karşılaşılabilecekleri tehlikeler belirlenir, risk değerlendirmesi yapılır. Her iş alanında düzeltici ve önleyici önlemler alınarak ve izlenerek tehlikelerin oluşturduğu risklerden arındırılmış güvenli iş ortamları oluşturulur. (WEB_3, 2014: 3)

İş sağlığı ve güvenliği çalışmalarında, işçilerin sağlığını bozacak risk etmenlerinden çalışanı korumak için disiplinli olarak çalışmalar yürütülür. Risklerden çalışanların bilgilendirilmesi sağlanır. (Güven vd., 2011: 11)

İş yerlerinde görevlendirilen iş güvenlik uzmanları risk değerlendirmeleri ile tehlikelere karşı önlem alırlar. Bu çalışmaların iş etüdü çalışmaları ile birlikte yapılması gerekmektedir. İş tehlikelerinin ortadan kaldırılması öncelik sırasına göre yapılır. Tehlikeler ortadan kaldırılır, birey tehlikeden uzaklaştırılır, tehlikeden izole edilir, bireyin korunması için kişisel koruyucu önlemler alınır. (Deniz vd., 2013: 150)

2.1.2.3. İş Sağlığı ve Güvenliği Eğitimlerinin Verilmesi

İş güvenliği eğitimleri, iş kazalarını önlemede etkilidir. Bireyin teknik bilgisini ve becerilerini arttırarak iş görenin davranışlarında istenen olumlu değişikliklerin olması sağlanır. Bireyin işyerindeki tehlikelerin farkında olması sağlanır. İşletmelerde eğitim eksikliği, yüksek bakım ve onarım harcamalarına sebep olmaktadır. Hizmet içi eğitim verilerek malzeme ve zaman kayıpları azaltılabilir. İş güvenliği açısından eğitim ile iş kazaları ve meslek hastalıkları azaltılabilir aynı zamanda verimlilik, mal ve hizmet kalitesi de arttırılabilir. (Büyük vd., 2013: 35)

İş sağlığı, iş güvenliği ve yapılmakta olan iş nedeniyle işçinin eğitimi bir kısım mevzuat hükümlerini içerir. Eğitim eylemli olarak bu bilgilerin aktarımı ve öneminin kavratılmasını gerektirir. Eğitimler sonrası aşama ise, iş sağlığı ve güvenliği önlemlerinin alınması ve uygulandığının denetlenmesidir. (Kılıçoğlu, 2008: 813)

İşveren mesleki risklerin önlenmesi, eğitim ve bilgi verilmesi dâhil her türlü tedbirin alınması, organizasyonun yapılması, gerekli araç ve gereçlerin sağlanması, sağlık ve

güvenlik tedbirlerinin değişen şartlara uygun hale getirilmesi ve mevcut durumun iyileştirilmesi için çalışmalar yapar. (Kalaycı, 2013: 17)

İşveren, çalışanların iş sağlığı ve güvenliği eğitiminin alınmasını sağlamakla yükümlüdür. Eğitimler işe başlamadan önce, iş değişikliklerinde ve mevzuatta belirlen dönemlerde tekrarlanır. Eğitimlerin ortaya çıkan yeni risklere göre yeniden düzenlenerek verilmesi sağlanır. Eğitim alma zorunluluğu olup ta almayan çalışanlar, bu işlerde çalıştırılmazlar. (WEB_2, 2014: 3)

2.1.2.4. Gerekli Belgelerin Düzenlenmesi

İş yerlerinde tutulması gereken belgeler vardır. Çalışma ortamının ve çalışanların sağlık gözetimlerine ilişkin kayıtların tutulması gerekir. İşçilerin yaptıkları işler, işyeri risk değerlendirme sonuçları, maruz kalma bilgileri, düzenlenip işyerinde saklanır. İşe giriş muayene bilgileri, periyodik sağlık muayene sonuçları, işyerine ait iş kaza ve meslek hastalıkları ile ilgili kayıtlar kişisel sağlık dosyalarında gizli olarak saklanır. İşyeri hekimi ve iş güvenliği uzman sözleşmeleri ve görevlendirme belgelerinin ve feshedilme belgelerinin saklanması ve ÇSGB'ye bildirilmesi gerekir. Yıllık değerlendirme raporlarının hazırlanması, işverene, iş sağlığı ve güvenliği kuruluna ve ÇSGB bakanlığına yollanması gerekir. (Benligiray vd., 2012: 16)

2.1.3. İş Güvenliğinin Yasal Dayanakları

1982 Anayasasında Türkiye Cumhuriyetinin sosyal bir devlet olduğu, sosyal devletin güçsüzleri güçlüler karşısında koruduğu, eşitliği sağlayarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağladığı belirtilmektedir. İnsanların iş güvenliği hakkı, sosyal devlet anlayışından kaynaklanmaktadır. Anayasaya göre herkesin yaşama, maddi manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı vardır. İşyerlerinde iş kazaları ve meslek hastalıklarına karşı güvenlik tedbirleri alınmamış ve mesleki riskler insanların yaşam ve beden bütünlüğünü tehdit ediyorsa, çalışanlar maddi ve manevi varlıklarını sürdüremezler ve gelişemezler. (Gerek, 2012: 67)

4857 sayılı İş Kanunu madde 77 ve 89'e göre işverenin önlem alma yükümlülüğünü yerine getirmemesi ve kurallara uymaması halinde sorumlulukları düzenlenmiştir. İşverenin koruma ve gözetme yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde çalışan zarar görürse, işveren sorumludur. (Kılıçoğlu, 2008: 108)

Çalışma ilişkileri ile ilişkili temel kanun 4857 sayılı İş Kanunudur. İş Kanunu tüm işçilere uygulanmaz, gemi adamları için Deniz İş Kanunu ve gazeteciler için Basın İş Kanunu uygulanır. İş kanunu kapsamına girmiyorsa 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu hükümlerine tabidir. (WEB_1, 2014: 5)

155 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği ve Çalışma Ortamına İlişkin Sözleşme TBMM tarafından 2004 yılında kabul edildiği için bağlayıcı uluslararası anlaşmadır. Her üye ülke, yapılan iş nedeniyle oluşan iş kazaları ve meslek hastalıklarını azaltmak, çalışma hayatındaki tehlikeleri azaltarak önlemek için önlemler almalıdır, bir ulusal iş sağlığı ve güvenliği politikasını devreye sokmalıdır. Her üye ülke temsil yeteneği olan işçi, işveren örgütleriyle işbirliği içinde politika hazırlayacak ve devamlı olarak gözden geçirilmesini sağlayacaktır. İşçi, işveren ve devlet işbirliği içinde olacaktır. (Piya, 2012: 202)

161 sayılı İş Sağlığı Hizmetleri Sözleşmesi TBMM tarafından kabul edilmiştir. İş sağlığı hizmetlerini düzenleyen sözleşmedir. Sözleşmenin amacı işle ilgili en uygun fiziksel ve zihinsel sağlık koşullarını karşılayacak şekilde güvenli ve sağlıklı bir çalışma ortamı oluşturmak ve devamlılığını sağlamaktır. 161 sayılı sözleşme, işin ve işçilerin fiziksel ve zihinsel sağlık durumlarına göre düzenlenmesini ve işçi ile işveren örgütlenmesini sağlamayı amaçlar. (Piya, 2012: 202)

2.2. İŞ KAZALARI

Dünya Sağlık Teşkilatı, iş kazasını önceden planlanmamış olay olarak tanımlamıştır. İş kazası çoğu zaman yaralanmalara, makine ve teçhizatın zarara uğramasına veya üretimin bir süre durmasına yol açan olay şeklinde ifade edilmiştir. Uluslararası Çalışma Örgütüne göre ise, iş kazasını önceden planlanmamış, bilinmeyen ve kontrol altına alınmamış olan, etrafa zarar verecek nitelikteki olaydır. (Kalaycı, 2013: 39)

İş kazasında kazaya yol açan etki bir defada oluşur ve genellikle ani olarak meydana gelir. Eğer etki, mekanik bir arıza nedeniyle günde birkaç defa belli yoğunluklarda oluyorsa ise birden fazla etki kadar iş kazası var demektir. Cismani zarara yol açmayan etkiler iş kazası sayılmayacaktır.

5510 sayılı kanuna göre iş kazası sigortalının iş yerinde bulunması esnasında meydana gelen, sigortalıyı hemen veya sonradan bedenen ya da ruhen özürlü hale

getiren olaydır. İş kazası sigortalı çalışanın işverenin işini yaparken oluşan olay olarak tanımlanmıştır. (Gümüş vd., 2012: 56)

2.2.1. İş Kazası Sayılan Haller

Sigortalı kendi adına ve hesabına bağımsız olarak çalışıyorsa, yürütülmekte olan iş sebebiyle kaza geçirirse iş kazası sayılır. Boş zamanda kaza geçirirse iş kazası sayılmayacaktır. Hafta tatilinde sigortalının kaza geçirmesi iş kazası sayılmayacaktır. (Gümüş vd., 2012: 56)

İş kazası, sigortalının işyerinde bulunduğu sırada meydana gelebilir. İşveren tarafından yürütülmekte olan bir iş esnasında olabilir. İş nedeniyle görevli olarak işyeri dışında başka bir yere gönderilmesi nedeniyle asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda olabilir. Emziren kadın sigortalının, iş mevzuatı gereğince çocuğuna süt vermek için ayrılan zamanlarda veya sigortalıların, işverence sağlanan bir taşıtla işin yapıldığı yere gidiş geliş sırasında meydana gelebilir. (Baybora, 2012: 13)

Sigortalı sayılmayan kişi kaza geçirirse, iş kazası sayılmaz. Bilerek meydana gelen olay kaza sayılmaz, kişinin iradesi dışında olay gerçekleşmiş olmalıdır. Kişinin bu olaydan kaçınması mümkünse bu olay iş kazası sayılmaz, hastalık durumu iş kazası sayılmaz. Sürekli aynı olay oluyorsa ve bunun sonucu oluyorsa meslek hastalığı söz konusu olacaktır. (Bulut ve Olgaç, 2013: 59, 60)

2.2.2. İş Kazalarının Kayıt ve Bildirimi

5510 sayılı SSGSSK Kanunu madde 4'e göre işverenler iş kazalarını bildirmekle yükümlü tutmuştur. İş kazası olduğu zaman derhal kolluk kuvvetlerine bilgi verilecektir. SGK kurumuna, üç iş günü içinde bilgi verilecektir. Bağımsız çalışan sigortalılar ise bir ayı geçmeden rahatsızlığı müsaade ettiği ilk üç iş günü içinde kuruma bildireceklerdir. Belirtilen sürelerde bildirim yapılmamışsa, bildirimin kuruma ulaştığı tarihe kadar sigortalıya yapılacak geçici iş göremezlik ödeneği ceza olarak işverenden tahsil edilir. (Bilge vd., 2012: 85)

İşverenin kasten ve ağır ihmali neticesinde iş kazasının, SGK'ya zamanında bildirilmemesinden işveren sorumludur. Yapılan bildirimin eksik veya yanlış

olmasından doğan ve ileride doğacak olan SGK'nın zararlarından da işveren sorumludur.

Kendi adına ve hesabına bağımsız çalışan sigortalı, bir aylık süre dolduktan sonra, SGK kurumuna iş kazasını bildirirse, geçici iş göremezlik ödeneği alamayacaktır. (Gümüş vd., 2012: 56)

İş kazası olduğunda işyerinde yapılacak işlemler vardır. İlk önce iş kazasına uğrayan işçinin, ilk yardımının yapıp sağlık kurumuna gönderilmesi gereklidir. Görgü şahitleri bulunup tutanak düzenlenmelidir. Kazanın meydana geldiği bölgenin jandarma ya da emniyetine yazı ile bildirilmesi gereklidir. İş kazası bildirim formu doldurularak SGK'ya bildirim yapılmalıdır. İş müfettişlerinin incelemesi için işçinin işe uygun olduğunu gösteren sağlık raporu hazırlanır. İşyerinin faaliyet konusu ağır ve tehlikeli işler grubunda yer alıyorsa, ağır ve tehlikeli işlerde çalışabilir raporu, akciğer filmi gibi evraklar inceleme için hazırlanır. Olay adliyeye intikal ettiyse, gerekli belgeler hazırlanıp Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir. (Benligiray vd., 2012: 17)

2.2.3. İş Kazalarının Nedenleri

İş kazaları ülke ekonomisine işçi, işveren, ülke ekonomisi açısından ciddi zararlar verir. İş güvenliği ve iş sağlığının amacı olması muhtemel riskleri önlemektir, eğer önlenememişse bunların yol açabileceği hasarları en aza indirmektir. İş kazalarını önlemenin yolu bunların oluşmasına yol açan nedenleri bulup çözümlemektir. Fiziksel ve mekanik çevre koşullarına bağlı nedenler teknik neden olarak belirtilir. Teknik nedenlerle oluşan iş kazaları makinelerden, üretim organizasyonundan, çevresel faktörlerden kaynaklanmaktadır. (Oral, 2012: 23)

İş kazalarına sebep olan faktörler gruplandırılabilir. Titreşim, gürültü, yetersiz havalandırma gibi *çalışma ortamından kaynaklanan tehlikeler grubundadır*. Oksit gazlar, asitler, bazlar gibi kimyasal faktörler, radyasyon, kızıl ötesi ışınlar gibi *kimyasal tehlikeler grubundadır*. Topraklama problemleri, yıpranmış ve hatalı onarılmış aletler sonucu olan tehlikeler, *elektrikle çalışma ile ilgili meydana gelen tehlikeler* olarak gruplanırlar. Makine kullanımından, preslerin dikkatsiz kullanılmasından, makine koruyucu kullanılmamasında kaynaklanan tehlikeler, *mekanik tehlikeler* olarak gruplanırlar. Uygun olmayan davranışlardan, etiketleme yetersizliğinden, onarım esnasında uygun olmayan hareketlerden oluşanlar *tehlikeli yöntem ve işlemler* olarak

gruplanabilir. Düzensiz işyerlerinden, yetersiz acil çıkışa ayrılan yollardan, merdivenlerde korkuluk olmamasından kaynaklanan tehlikeler, *işyeri ortamından kaynaklanan tehlikelerdir*. (Özger vd., 2013: 183)

2.2.4. İş Kazalarının Önlenmesi

Tehlikeler, çalışanların iş sağlığını ve iş güvenliğini tehdit eden potansiyel olaylardır. Risk ise tehlikenin ortaya çıkması ihtimali ile bu tehlike ortaya çıktığında sebep olacağı etkinin doğuracağı ciddiyetinin bileşkesidir. Genelde tehlike ile şiddetin çarpımı ile ölçülür. Tehlike sebepleri insani, çevresel ve teknik olarak ayrılır. İnsani faktörler yaş, cinsiyet, eğitim, deneyim, fizyolojik, psikolojik faktörlerdir. Çevresel faktörler gürültü, sağlık, radyasyon, mikroorganizmalar, tahriş edici ve boğucu gazlardır. Teknik etkenler ise makinelerin periyodik bakımlarının yapılmaması, yerleşimlerinin kurallara göre veya ergonomiye göre yapılmaması, kapasitelerinin üstünde çalışması gibidir. (Özger vd., 2013: 185)

2.2.5. İş Sağlığı ve Güvenliğinin Sağlanmasının Maliyetleri

ILO raporlarına göre, dünyada her üç dakikada bir işçi, iş kazası veya meslek hastalığı sonucunda ölmektedir. İş kazaları sonucunda, yaralanma, can ve manevi kayıpların yanında büyük iş gücü ve ekonomik maddi kayıplar olmaktadır. İş kazaları sonucunda maddi ve manevi zararları, görünen maliyetler ve görünmeyen maliyetler olarak ayrılabilir. (Kalaycı, 2013: 21)

Yapılan araştırmalardan, bilimsel teknik olanaklar, kazaları önlemede ve koruma amaçlı olarak kullanılırsa, meslek hastalıklarının tamamına yakını, iş kazalarının ise %98'inin önlenebileceği bulunmuştur. Yaralanan ve sakat kalanlarla birlikte, üretime katılamayanlar ile olayın önemi ortaya çıkmaktadır. Dünyada iş kazaları ve meslek hastalıkları her yıl dünya gayri safi hâsılanın %4'ünü oluşturmaktadır. (Piyal, 2012: 199)

Türkiye'de yapılan çalışmalarda her altı dakikada bir iş kazası olmaktadır. İş kazaları veya meslek hastalıkları sebebiyle kazaya uğrayan çalışanlar sağlıklarını kaybedebilmekte, yaşam kaliteleri düşmekte ve üretimde de aksamalar olmakta, maliyetler artmaktadır. (Gümüş vd., 2012: 56)

İş kazaları ve meslek hastalıklarını önlemek, sosyal güvenlik harcamalarından çok daha az maliyetlidir. İş kazası ya da meslek hastalığı geçiren kişiye iş göremez durumunda, geçici veya sürekli iş göremezlik ödeneği bağlanacaktır. İş kazası durumunda sağlık tedavileri sosyal güvenlikle karşılanacak, belki de ömür boyu çalışamaz durumu nedeniyle aylık bağlanacaktır. Kazalının ölümünde ise hak sahibi yakınlarına gelir bağlanacaktır. (Akpınar, 2014: 68)

2.3. MESLEK HASTALIKLARI

5510 sayılı kanunun madde 14'e göre meslek hastalığı, sigortalının yaptığı iş nedeniyle işin özelliği, yürütme şartları, tekrarlanma gibi sebepler nedeniyle geçici veya sürekli hasta olması, ruhsal veya bedensel bütünlüğünün bozulmasıdır. Meslek hastalığında geçici ya da sürekli bir zarar söz konusudur. Geçici ya da sürekli bir sakatlığa da sebep olabileceği gibi ölüme de sebep olabilir. Gürültülü iş yerleri sağrıığa sebep olabileceği gibi bilgisayar başında sürekli çalışma göz ağrılarına, bel ve sırt ağrılarına da yol açabilir. (Gümüş vd., 2012: 57)

5510 sayılı SSGSSK madde 14'te işçinin maruz kaldığı mesleki risklerden biri de meslek hastalığıdır. Meslek hastalığı, mesleki risklere maruz kalınması sonucu ortaya çıkan hastalıklardır. Meslek hastalığı, sigortalının çalıştığı veya yaptığı işin niteliğinden dolayı tekrarlanan bir sebeple veya işin yürütüm şartları yüzünden uğradığı geçici veya sürekli hastalık, bedensel veya ruhsal özürllülük halleridir. Ortaya çıkmaları uzun zaman alabilir. (Gerek, 2013: 232)

Dünya Sağlık Örgütü işle ilgili hastalıkları yalnızca bilinen ve kabul edilen meslek hastalıkları değil, fakat oluşmasında ve gelişmesinde çalışma ortamı ve çalışma şeklinin, önemli bir faktör olduğu hastalıklardır şeklinde tanımlamaktadır. Çalışma koşulları nedeniyle doğal seyri değişen hastalıklardır. Meslek hastalığı tanısı, beraberinde tazminat, yüksek iş göremezlik ödentisi, çalışma ortamının geliştirilmesi için yatırım ve cezai sorumluluk getirdiği için, bir yanılığ ile saklanmaya çalışılabilmektedir. (Güven vd., 2011: 19)

2.3.1. Meslek Hastalıklarının Nedenleri

Meslek hastalıklarının çoğu sanayideki gelişmelerin sonucu olarak yeni teknolojik olanaklar sonucu ortaya çıkan, yeni kimyasal maddelerin, yeni tekniklerin kullanılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Çalışma ortamının devamlı olarak gözlenerek, meslek hastalıklarına neden olabilecek sebeplerin belirlenerek, önlem alınması gereklidir. Meslek hastalıklarının sebepleri haşere öldürücüleri, kimyasallar, tozlar, fiziksel faktörler, mikroorganizmalar gibi biyolojik faktörler olabilmektedir. (Oral, 2012: 34)

İşe girmeden önce var olan veya çalışırken ortaya çıkan herhangi bir sistemik hastalık, yapılan iş nedeniyle daha ağır seyredebilmektedir. Çalışanın uygun işe yerleştirilmemesi ya da sistemik hastalığın ilerlemesine neden olan etkenlerin çalışma ortamında ortadan kaldırılmaması nedeniyle, mevcut hastalığın şiddetlenmesi söz konusu olabilir. Hastalıkların oluşumunda birçok faktör rol oynamaktadır. Bazı mesleklerde çalışıyor olmak bazı hastalıklar için riski artıran faktör olabilmektedir.

2.3.2. Meslek Hastalıklarının Özellikleri

Meslek hastalıkları tümüyle önlenabilir hastalıklardır. Birçok etmenin birlikte sebep olduğu hastalıklardır. Meslek hastalıklarının, diğer hastalıklardan farklı tanı ve tarama yöntemleri vardır. Mevzuatımızdaki periyodik ortam ölçümleri ve sağlık muayeneleri ile meslek hastalıkları tespit edilebilmekte ve önlemler alınabilmektedir. Meslek hastalıklarının önlenmesi için işveren ve çalışanların bilgilendirilerek duyarlılığının sağlanması önemlidir. Meslek hastalığı tazminat, iş göremezlik tazminatı, cezai sorumluluk ve çalışma ortamının düzeltilmesi için işyerine maliyet gerektireceğinden saklanmaya çalışılmaktadır. (Güven vd., 2011)

Meslek hastalıkları gruplara ayrılmıştır. Kimyasal maddelere maruz kalma, temas etme gibi sebeplerle oluşan hastalıklar *kimyasal maddelerden kaynaklanan meslek hastalıkları grubuna* alınmıştır. Kansereleşen ve kansereleşmeyen deri ve cilt hastalıkları *mesleki deri hastalıkları grubunda* yer alır. Solunum nedeniyle vücudun solunum yollarını ve akciğeri etkileyen, bozan hastalıklara *pnomokonyoz ve diğer meslek solunum sistemi hastalıkları* denir. Sebebi bulaşıcı hastalık olan bu gruba *mesleki bulaşıcı hastalık grubu* denir. Radyasyon, gürültü ve ışık gibi ortam şartlarından,

fiziksel etkenlerle oluşan hastalıklara ise *fiziki etkenlerle olan meslek hastalıkları* denir. (Özger vd., 2013: 180)

2.3.3. Meslek Hastalığının Tespiti

Sigortalı çalışanın meslek hastalığına tutulma sebebinin, meslek hastalığı olduğunun tespit edilmesi gerekir. Tespit etme, SGK tarafından yetkilendirilen sağlık hizmet sunucuları tarafından düzenlenen sağlık kurulu raporu ile dayanak olan belgelerin incelenmesi ve SGK gerekli görürse işyeri incelemesi ile yapılabilir. SGK Sağlık Kurulu tarafından meslek hastalığı tespiti ve kabulü yapılır. (Gümüş vd., 2012: 57)

Meslek hastalıkları, işyerinden kaynaklanan sebeplerle ortaya çıkan hastalıklardır. Meslek hastalıkları, etki eden faktörle temastan bir hafta ile otuz yıl sonra ortaya çıkabilmektedir. Ortaya çıkması hastalığın tipine göre değişmekte ve çok uzun zaman alabilmektedir. Uluslar arası kaynaklarda meslek hastalıkları, zararlı bir etken sebebiyle etkilenen insan vücudunun, çalışılan işe bağlı olarak, etki tepki, neden sonuç olarak açıklanabilen hastalıklardır. (Güven vd., 2011: 11)

SGK kurumunun yetkili kıldığı sağlık hizmet sunucuları meslek hastalığını tespit için yetkilidir. Sağlık hizmet sunucularının raporları ile dayandığı tıbbi belgeler incelenerek SGK tarafından meslek hastalığı olup olmadığına karar verilir. Gerekli görülürse SGK tarafından işyeri denetimi yaparak işyeri çalışma şartları yerinde incelenir. Meslek hastalığının ortaya çıkma süreleri, SGK tarafından meslek hastalığına göre belirlenmiştir. Ortaya çıkma süresinden sonra çıkan meslek hastalığı, kurumca kabul edilmez, meslek hastalıkları haklarından faydalanamaz. İtiraz halinde Sosyal Sigorta Yüksek Sağlık Kurulu onayı ile meslek hastalığı sayılabilir. (Gerek, 2013: 232)

2.3.4. Meslek Hastalıklarının Kayıt ve Bildirimi

5510 sayılı SSGSSK Kanunu madde 4'e göre meslek hastalığına yakalandığını öğrenen sigortalı veya bunu öğrenen işveren tarafından üç işgünü içinde SGK kurumuna bildirilecektir. Kendi hesabına çalışanlar da SGK'ya bildireceklerdir. Hangi hastalıkların meslek hastalığı sayılacağı kurumun yayımladığı liste ile belirlenir. İtirazlar olursa uyuşmazlık durumunda Sosyal Sigorta Yüksek Sağlık Kurulunca karar verilir. (Bilge vd., 2012: 86)

SGK yükümlölüklerini zamanında yerine getirmeyenler veya kasıtlı olarak yanıltıcı ve eksik bildirim yapan yükümlü işverenlerden yapmış olduğu masrafları ve ödemiş olduğu geçici iş göremezlik ödeneklerini geri isteyebilir. (Gerek, 2013: 232)

2.4. SGK AÇISINDAN HAKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER

İş kazası ya da meslek hastalığı, buna maruz kalan işçi üzerinde maddi ve manevi zararlar yaratmaktadır. Ortaya çıkan zararın karşılanması için, SGK, zarar gören işçi veya ailesine maddi yardım sağlar. İşçiye yönelik yardımlar, sağlık yardımları ve parasal yardımlardır.

2.4.1. İşverenlerden Rücu Edilebilecek SGK Ödemeleri

Parasal yardımlar, geçici iş göremezlik ödeneği ile sürekli iş göremezlik geliridir. Kazaya uğrayan veya hastalanan işçinin maddi zararının bir kısmını veya tamamını karşılayabilmektedir. (Akın, 2012: 117)

2.4.1.1. SGK'nın Geçici İş Göremezlik Ödeneği

SGK tarafından geçici iş göremezlik ödemesi, iş kazası veya meslek hastalığı sebebiyle çalışamayan sigortalıya ödenir. İstirahat raporu almak şartıyla iyileşene kadar ödeme yapılır. Geçici iş göremezlik ödeneği yatarak tedavilerde günlük kazancın yarısı, ayakta tedavilerde ise günlük kazancın üçte ikisidir. Uygulamada iki güne kadar ödemeler işyeri tarafından yapılır. İki günden uzun ise SGK tarafından ödemeler yapılır. Sigortalıya iş kazası, meslek hastalığı ve hastalık ve analık hallerinden birden çok durum söz konusu olursa, geçici iş göremezlik ödemelerinden en yükseği ödenir. (Gümüş vd., 2012: 58)

2.4.1.2. SGK'nın Sürekli İş Göremezlik Ödeneği

İş kazaları sonucu SGK kapsamındaki sigortalılara mağdur olmamaları için zararlarının karşılanması gerekir. Kaza geçirene geçici veya daimi iş görmezlik veya ölüm ile sonuçlanırsa, SGK tarafından maddi yardım yapılır. Maddi yardım ilaç, tedavi gideri, çalışmayan süre için ücret şeklindedir. Bu tür ödemeler sosyal güvenliğin gereği olarak yapılır. (Sersöz, 2013: 202)

İş kazası veya meslek hastalığı sonucu ölen hak sahiplerine gelir bağlanır. İş kazası veya meslek hastalığı sonucu ölen sigortalılara cenaze ödeneği verilir. Gelir bağlanmış olan kız çocuklarına evlenme ödeneği verilir. (Gümüş vd., 2012: 57)

İş kazası ya da meslek hastalığı sonucu SGK tarafından en az %10 oranında çalışma gücünü yitiren sigortalıya sürekli iş göremezlik geliri bağlanır. Çalışma gücünü kısmi yitiren sigortalı çalışırsa geliri azalabilecektir. SGK sigortalının mağdur olmaması için bu zararı karşılayacaktır. Çalışma gücünün yitirilmesi oranı, kurumun Yüksek Sağlık Kurulu tarafından alınan raporlar doğrultusunda ve yapılan incelemeler sonunda belirlenir. (Gümüş vd., 2012: 58)

Meslekte kazanma gücü kaybının saptanmasında, iş kazası olduktan sonra bedensel bütünlüğü zarar gören çalışan mesleğini eskisi gibi sürdüremeyecektir ya da daha zorlanarak mesleğini yapabilecektir. Mesleğinde kazanma gücü kaybına uğrayacaktır. İş kazası nedeniyle maluliyet sebebiyle çalışanın gelirlerinde azalma yaşanabilir. Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliğine göre mesleğinde kazanma gücü oranı belirlenecektir. Çalışanın, bu olay olmasaydı meslekte ne kazanç elde edebileceğini ve bu olaydan sonra ne kazanabileceğini belirlemek ve çalışanın maruz kaldığı olumsuzluğu gidermektir. (Ekin, 2010: 71)

5510 sayılı SSGSSG Kanunu madde 43'e göre, iş kazası ya da meslek hastalığı nedeniyle ölen sigortalının geride kalan hak sahibi olanlarına, SGK tarafından ölen sigortalının aylık gelirinin %70'i aylık olarak bağlanır. Prim gün şartı aranmaz, sigortalı bir gün bile sigortalı olsa iş kazası geçirse ödeme yapılır. (Gümüş vd., 2012: 59)

2.4.2. İşverenlerin Kusurları Oranında Sorumlulukları

İşverenlerin ilgili mevzuatla belirlenmiş sorumlulukları vardır. Bu sorumlulukların yerine getirilmemesi sonucu çeşitli yaptırımlar, cezalar mevcuttur. Kusur oranlarına göre çeşitli rücu davaları söz konusu olur.

2.4.2.1. SGK'nın İşverenlere Rücu Etmesi

5510 sayılı SSGSSK Kanunu madde 21'e göre iş kazası, meslek hastalığı veya hastalık, üçüncü bir kişinin kusuru nedeniyle meydana gelmişse rücu hakkı vardır. Sigortalıya, hak sahiplerine yapılan ve ileride yapılması gereken ödemeler ile birlikte sigortalıya bağlanan gelirin başladığı tarihteki ilk peşin sermaye değerinin yarısı, zarara

sebeup olan üçüncü kişilere ve şayet kusuru varsa bunları çalıştıranlara rücu edilir. (Akday, 2012: 118)

5510 sayılı SSGSSK Kanunu madde 21'e göre işveren sağlık raporu alması gereken işlerde işçiden sağlık raporu almadıysa veya işçiyi sağlık raporuna uygun işte çalıştırmadıysa, SGK tarafından işçiye ödenen iş göremezlik ödeneği işverene ödettilir. İşçinin bu işe girmeden önce var olan ve bünyeye uygun olmadığı işte çalışması sonucu meydana gelen meslek hastalığı sebebiyle ödenen geçici iş göremezlik ödeneği, işverene rücu edilir. İş kazası veya meslek hastalığı nedeniyle üçüncü kişiler sigortalıya veya hak sahiplerine yapılan veya yapılacak ödemeler ve bağlanan gelirin günümüze indirgenmiş değeri bu üçüncü kişilere veya işverene rücu edilebilir. 5510 sayılı SSGSSK kanunu madde 21'e göre iş kazası veya meslek hastalığının oluşmasında veya tedavinin aksamasında işçinin kusuru varsa SGK tarafından ödenecek ve bağlanacak gelirde indirim yapılabilir. (Gerek, 2013: 236)

İş kazası veya meslek hastalığı sebebiyle zarara uğramışsa, SGK tarafından karşılanmayan zararları için işçi veya ölüm halinde işçinin mirasçıları genel sorumluluk hukukuna göre işverenden tazminat isteyebilirler. SGK yaptığı giderleri veya daha sonra ödeyeceği giderleri iskonto yöntemi ile bugüne indirgeyerek hesaplayıp rücu davası açarak bunların tazminini işverenden isteyebilir. Rücu davası SGK'nın kusur oranlarına göre dava açıp açmamasına bağlıdır. SGK soruşturma ve dava sonuçlarına göre rücu davası açmaya karar verebilir. (Şakar vd., 2010: 238)

İşe girerken işçinin çalışma kapasitesinin sağlıklı olduğunu varsayılır. Meslek hastalığına tutulan çalışan, çalışma kapasitesini %1'den %100'e kadar değişik oranlarda kaybedebilir. Çalışma gücündeki kayba, maluliyet oranı denir. İşçinin alabileceği tazminat, maluliyet oranına göre belirlenir. Maluliyet oranlarında zamanla azalma da olabilir. Maluliyet oranlarının tazminata yansıyabilmesi için kesin olması gerekir. (Kılıçoğlu, 2008: 149)

2.4.2.2. SGK'nın Rücu Edemeyeceği Durumlar

5510 sayılı SSGSSK madde 16'ya göre, iş kazası veya meslek hastalığı sonucu ölüm olabilir. Ölenin iş kazasının oluşmasında kusuru varsa, hak sahiplerine bağlanacak gelirlerden, SGK tarafından geri alınmak amacıyla rücu yapılmaz. Kaza geçirenin

yakınlarından ya da kendisinden kusuru oranında kesinti yapılmaz, geri istenmez. (Gerek, 2013: 234)

2.4.2.3. SGK'nın Ödemediği Zararlar

İş kazası ve meslek hastalığından kaynaklanan zararlardan, SGK tarafından karşılanamayan kısmının belirli koşulların varlığı halinde, işveren tarafından karşılanması gerekir. İşverenlerin, işçilerin karşılanmayan zararının karşılaması için açılan davalara, iş kazası ve meslek hastalığından doğan tazminat davaları denir. İşçiler, bu davalarla iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle uğradıkları zararların SGK tarafından karşılanamayan kısmının, işveren tarafından karşılanmasını talep ederler. (Akın, 2012: 117)

2.4.2.4. Kusur Oranlarının Tespiti

Kazada kusur oranlarının tayini yapılırken alınması mümkün olan önlemlere bakılır. Bu önlemlerin, kazanın oluşumuna etki derecesine bağlıdır. Bu etkinin tespitinin uzman tarafından yapılması gerekir. Bilirkişi, iş güvenliğini bilen yetkili tecrübeli kişi olmalıdır. (Yiğit, 2013: 157)

Sorumluluğun doğması için işverenin kusuru aranmaktadır. Sadece iş güvenliği tedbirlerinin alınmaması yüzünden ortaya çıkan olay ve zarar arasında illiyet bağının bulunması işverenin sorumluluğu için yeterli sayılır. İlliyet bağı yoksa sorumlulukta yoktur. Örneğin, işyerinde iki işçi kavga etse ve biri diğerini öldürürse, olay SGK açısından iş kazası sayılmasına rağmen illiyet bağı olmadığı için işveren sorumlu değildir. (Şakar vd., 2010: 238)

Zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır. Uğranılan zararın miktarı tam olarak ispat edilemiyorsa, hâkim olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını, hakkaniyete uygun olarak belirler.

2.4.2.5. SGK'nın Rücu Zaman Aşımı Süresi

SSGSSK madde 93'te SGK Kurumunca açılacak tazminat ve rücu davaları, on yıllık zamanaşımına tabidir. Zamanaşımı tarihi, rücu konusu gelir ve aylıklar bakımından

SGK Kurum onay tarihinden masraf ve ödemeler için ise masraf veya ödeme tarihinden başlar. (Hadi Sümer vd., 2014)

6098 sayılı TBK madde 125'e göre iş kazası sonucu ölüm olursa hak sahiplerinin dava açma süresi haksız fiilin olduğu tarihten başlamak üzere on yıldır. Tazminata faiz hesaplanması olayın olduğu andan itibaren başlar. (Şakar vd., 2010: 245)

2.4.2.6. SGK Para Cezalarında Zamanaşımı

5510 sayılı SSGSSK madde 93'de bu alacaklar için hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı, ödeme süresinin son gününü takip eden günden itibaren uygulanır. Bu kanuna dayanılarak kurumca açılacak tazminat ve rücu davaları, on yıllık zamanaşımına tâbidir. Zamanaşımı tarihinin hesaplanması, rücu konusu gelir ve aylıklarda kurum onay tarihinden itibaren başlar. Masraf ve ödemelerde ise zamanaşımı masraf veya ödeme tarihinden itibaren başlar. 5510 sayılı SSGSSK madde 93'e göre zamanaşımından sonra ödeme yapılırsa kabul edilir. Sigortalıların zamanaşımı nedeniyle prim ödenmeyen süreleri, sigortalılık süresinden sayılmaz, zamanaşımı nedeniyle bu süreye ilişkin sigortalılık hak ve yükümlülükleri düşer. (Gerek, 2013: 224)

2.5. MOBBİNG VE SEBEP OLDUĞU TAZMİNATLAR

İşyerinde mobbing yani psikolojik tacize uğrayan işçi, ispat yükümlülüğünü yerine getirme koşuluyla dört aylık ücret tutarı kadar tazminat talep edebilir. Çünkü psikolojik tacize uğrayan işçi ya da işçilere karşı, psikolojik taciz ne şekilde yapılırsa yapılsın, ayrımcılık yapılmış olmaktadır. Bu ayrımcılığın işveren ya da yöneticiler yerine başka işçiler tarafından yapılması sonucu etkilemez. Psikolojik taciz başka işçiler tarafından yapılsa bile, işveren gözetim borcu gereği bunu önlemekle yükümlüdür. İşyerinde belirli bir işçiye ya da bir grup işçiye karşı işveren veya yöneticiler ya da diğer işçiler tarafından yapılan psikolojik taciz de eşitlik ilkesine aykırıdır. (Kocabaş, 2013: 48)

Mobbing'in birey üzerinde ve örgüt üzerinde de tahrip edici etkisi vardır. Mobbing nedeniyle işten ayrılmak zorunda kalanların ve yıllarca süren davalarının işverene mali yükü olacaktır. Bireyin sosyal imajı zedelenecek, işyerinde dışlanma ve mesleki kimliğini yitiren birey zamanla sosyal çevre ve aile çevresindeki yerini de yitirir ve her şeyin suçunu kendisinde arar. Sağlığı bozulur, ülke ekonomisinden daha fazla ruhsal dünyası bozulabilir ve arkadan sağlığı bozulabilir. (Tınaz, 2006: 17, 18)

2.6. ÇALIŞMA HAYATININ DENETİMİ VE SORUŞTIRMALAR

İlgili kanun hükümlerinin uygulanmasının takip edilmesi ve denetlenmesi, iş sağlığı ve güvenliği teftişi yapmaya yetkili Bakanlık İş Müfettişleri tarafından yapılır. (Yiğit, 2013: 163)

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu madde 24'e göre işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliği konularında ölçüm, inceleme ve araştırma yapmaya, bu amaçla numune almaya kontrol ve denetim yapmaya yetkilidir. Denetimler esnasında amaç işi aksatmamaktır. İşverenin ve işyerinin meslek sırlarını korumakla yükümlüdürler. Denetimin düzenlemesi Bakanlıkça yapılır. (Oral, 2012: 42)

2.6.1. SGK Tarafından Yapılan Soruşturmalar

SGK'nın iş kazaları ve meslek hastalıkları soruşturmalarının amacı, olan kazanın iş kazası sayılıp sayılmayacağıdır. İş kazası durumunda sigortalı açısından çeşitli haklar olacaktır. İşveren açısından ise çeşitli yükümlülükler söz konusu olacaktır. İşverenin sorumluluğunun tespitinde, kaçınılmazlık ilkesinin uygulanıp uygulanmayacağı tespit edilecektir. Olayın meydana gelmesinde işverenin kastı ya da kusuruna bakılacaktır. Olayın meydana gelmesinde, sigortalının ağır kusuru var mı saptanacaktır. Olayın oluşunda üçüncü kişilerin kusurları saptanacaktır. SGK tarafından işverene rücu davaları kusur oranlarına göre açılabilir. (Kızılkum vd., 2013: 119)

SGK'ya bildirilen olayların iş kazası olup olmadığının belirlenmesi SGK kurumunca yapılır. SGK kurumu, yetkili memurları ya da iş müfettişlerini yollayarak soruşturma yaptırabilir, kusur oranlarının tespit ettirebilir. (Gümüş vd., 2012: 56)

2.6.2. Kolluk Kuvveti Tarafından Yapılan Soruşturmalar

Türk Ceza Kanununa göre, yaralanma ve büyük maddi hasarlı kaza ve yangınların soruşturulması gereklidir. Soruşturmalar, kolluk kuvvetleri tarafından, gerekiyorsa savcılık tarafından yapılmaktadır. Soruşturma sonucu olayda sorumlu varsa savcılık ceza mahkemesinde dava açar. Sorumlu yoksa takipsizlik kararı verilir, dosya kapatılır. (Yiğit, 2013: 150)

2.7. İSGK'DA İDARİ PARA CEZALARI

6331 sayılı İSGK'da idari para cezaları düzenlenmiştir. Yükümlülükleri getirmeyen işyerlerine, her bir yükümlülük için verilecek cezalar belirlenmiştir. Bu kanunda belirtilen idari para cezaları Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğünce verilir. Verilen cezaların gerekçeleri belirtilir. Verilen para cezaları otuz gün içinde ödenir. İdari para cezaları tüzel kişiliği olup olmamasına bakılmaksızın, kamu kurum ve kuruluşlarına da kesilebilir. (Yiğit, 2013: 164)

İşveren veya işveren vekili önlem almazsa, almadığı her önlem için işverene idari para cezası kesilebilir. Tedbirler alınmazsa her ay kesilen cezalar tekrar edebilir. İşyerinde işçilerin sağlık ve güvenlikleri için tehlikeli durumun tespiti halinde işyerinde iş durdurulması veya kapatılması cezaları verilebilir. (Şakar vd., 2010: 241)

4857 sayılı İş Kanunundaki cezalar yeniden değerlendirme oranında arttırılmaktadır. Verilen bazı cezalar, yükümlülüğe aykırı durum devam ediyorsa, takip eden her ay için aynı tutarda tekrarlanır. Ceza kesinleşmeden önce yükümlülüğe aykırılığın kaç ay sürdüğüne bakılmaz. (Koçak, 2007: 262)

4857 sayılı İş Kanununda verilmesi gereken idari para cezaları, İş müfettişlerinin denetim raporları sonucuna göre o bölgenin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürlüğü tarafından verilebilir. 4857 sayılı İş Kanunu madde 101'e göre cezalar Türkiye İş Kurumu İl Müdürlüğü tarafından kesilir. İdari para cezalarında itiraz edilmezse cezanın dörtte üçü ödenir. Peşin ödeme, kişinin itirazını engellemez. İş Kanununun madde 108'e göre cezalara karşı itiraz yedigün içinde yapılır. İtiraz, idarece verilen cezayı durdurmaz. İtiraza yetkili mahkeme, idari işlemi yapan yerdeki idare mahkemesidir. İdare mahkemesinin verdiği karar kesindir. (Koçak, 2007: 273)

İşverene uygulanacak para cezaları, tazminat niteliğinde değildir. Cezaların tutarı, caydırıcı olmayı sağlayacak tutarlar olmalıdır. İşveren yapması gereken yükümlülükleri yerine getirmediği için sağladığı fayda ödeyeceği cezadan daha fazla olmamalıdır. İş sağlığı ve güvenliği açısından suç kabul edilen ihmaller, genellikle mevzuatın gerektirdiği önlemleri almamaktan kaynaklanmaktadır. Koruyucu önlemler işveren açısından maliyettir. Bazı işverenlerin masraflardan kaçarak maddi çıkar sağladığı gözlemlenmektedir. Cezalar yeterli ölçüde olursa, caydırıcı özelliği olacaktır. (Gerek, 2012: 158)

2.8. TÜRK BORÇLAR KANUNUNA GÖRE SORUMLULUK

İş kazaları ve meslek hastalılarında işverenin hukuki sorumluluğu kusur esasına göredir. Sorumluluğun kusura bağlı olması işvereni önlem almaya itmektedir. İş güvenliği tedbirleri işveren veya işveren vekili tarafında alınmamışsa, kaza olmuşsa ve zarar meydana gelmişse, işverenin akdi sorumluluğu ve haksız fiil sorumluluğu birlikte vardır. İşçi isterse haksız fiil hükümlerine göre ya da akdi sorumluluktan dolayı dava açabilir. Haksız fiilden dolayı dava açılırsa ispat yükü işçidedir. Akdi sorumlulukta zamanaşımı on yıldır. Haksız fiil ise zamanaşımına tabidir. (Şakar vd., 2010: 239)

Tedavi giderleri haricinde mağdur olanın bu olay sebebiyle uğradığı gelir kayıpları giderilir. Kazanç kayıpları maddi zararlardır. Mesleğinde uğradığı zararlar hesaplanıp tazmin edilir. (Kılıçoğlu, 2008: 120)

İş kazasında zarar gören çalışan ya da onun hak sahipleridir. TBK madde 46'da sorumluluklar düzenlenmiştir. İlke olarak iş kazası ya da meslek hastalığından dolayı zarar görmüş olanlar SGK'nın karşılamadığı zararların tazminini, işverenden isteyebilirler. (Kılıçoğlu, 2008: 118)

6098 sayılı TBK madde 49'a göre kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren bu zararı gidermekle yükümlüdür. (Ergüne vd., 2013: 57)

Cismani zararlarda uygulanan tazminat prensipleri, ölüm olaylarında değişiklik gösterir. Ölüm olayı gerçek tazminat sahibinin dava hakkını ortadan kaldırır. Tazminat prensipleri, ölenin hak sahiplerine uygulanır. Hak sahipleri, her ülkenin kendi iç hukukunda kanun, mevzuat, örf adet ve adalet anlayışına göre belirlenir. (Kılıçoğlu, 2008: 149)

İşçinin bedeninin zarara uğraması, iş kazası sonucu olmalıdır. İç ve dış bir etken araya girerek sonucu değiştirmemelidir. Cismani zarar TBK madde 46'da tanımlanmıştır. Cismani zarar bedeni ve ruhi zarar demektir. Zarar mekanik bir güçle ya da psikolojik yöntemlerin etkisiyle bellek kaybı, sinir ve zekâ kaybı gibi sonuçlar doğurabilir. Cismani zarar, iş kazası olarak nitelendirdiğimiz olay sonucu olmalıdır. (Kılıçoğlu, 2008: 112)

2.8.1. Türk Borçlar Kanununa Göre Tazminat Davaları

Haksız fiil için aranan şartların gerçekleşmesi tazminat ödeme yükümlülüğü altına girmesine sebep olur. Zarar verici olay hiç gerçekleşmeseydi ne olacaksa o duruma dönülmesi sağlanır. Durumun yeniden tesis edilmesini sağlamak için ekonomik nedenlerin elverdiği ölçüde zarar görene, bir miktar para ya da bir şeyin verilmesidir. Üç türlü tazminat vardır. Bunlar; maddi tazminat, iş göremezlik tazminatı, destekten yoksun kalma tazminatıdır. (Erişgin vd., 2013: 84)

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu madde 50'ye göre zarar gören, zararını ve zarar verenin kusurunu ispat yükü altındadır. Uğranılan zararın miktarı tam olarak ispat edilemiyorsa, hâkim olayların olağan akışını ve zarar görenin aldığı önlemleri göz önünde tutarak, zararın miktarını hakkaniyete uygun olarak belirler. (Erişgin vd., 2013: 79)

6098 sayılı TBK madde 51'e göre hâkim, tazminatın kapsamını ve ödenme biçimini, durumun gereğini ve özellikle kusurun ağırlığını göz önüne alarak belirler. Tazminatın irat biçiminde ödenmesine hükmedilirse, borçlu güvence göstermekle yükümlüdür. (Ergüne vd., 2013: 64)

6098 sayılı TBK'nun madde 52'ye göre zarar gören, zararı doğuran fiile razı olmuşsa, zararın doğmasında ya da artmasında etkili olmuşsa, tazminat yükümlüsünün durumunu ağırlaştırmış ise hâkim tazminatı indirilebilir veya tamamen kaldırabilir. Hafif kusuruyla zarara sebep olan tazminat yükümlüsü, tazminatı ödediğinde yoksulluğa düşecek olursa ve hakkaniyet de gerektirirse, hâkim tazminatı indirebilir. (Erişgin vd., 2013: 149)

2.8.2. Maddi Tazminat İş Göremezlik

İş kazası ya da meslek hastalığı sonunda işçi, işini sağlıklı durumuna göre geçici olarak daha zor yapıyorsa kazanç kaybına uğrar. İşçi çalışmasını aynen sürdürebiliyorsa kazanç kaybına uğramaz. Efor kaybı olarak nitelendirilen durumda işçiler tazminat talep edebilir. Maddi tazminat talebine konu olan kazanma gücündeki kayıp oranı sabit olmayabilir. Hüküm sonrası olan değişiklikler ayrıca ek tazminatlarla karşılanır. Kazanma gücündeki kayıp oranı artışına, işçinin kusuru sebep oluyorsa ek tazminat

hakkı ortadan kalkar. Zarara uğrayan, zararın oluşumuna veya artışına sebep olmuşsa, hâkim indirimde gidebilir veya cezayı ortadan kaldırabilir. (Kılıçoğlu, 2008: 118)

6098 sayılı Borçlar Kanunu madde 49'a göre, kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Bu zararlar, tedavi masraflarından, çalışma gücünün kaybından, iktisadi geleceğin sarsılmasından doğan zararlardır. Ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren verdiği zararı gidermekle yükümlüdür. (Ergüne vd., 2013: 64)

6098 sayılı Borçlar Kanunu madde 66'ya göre kazanın ya da meslek hastalığının oluşmasına neden olan kişi için cezai sorumluluk söz konusudur. İşveren veya işveren vekilinin kusuru yüzünden işçi kazaya uğramışsa, işveren, tazminatı ödemeye mahkûm olacaktır. İşveren, bu kazada kusurlu olan işveren vekiline rücu etme hakkına sahip olacaktır. (Ergüne vd., 2013: 68)

Zararın belirlenmesinde sigortalı işçinin aldığı ücret çok önemlidir. Hesap tarihinden sonraki dönem içinde son ücret alınarak dönem zararı hesaplanır. Gelecek dönem zararı ise Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre, hükme en yakın tarihteki son ücret üzerinden hesaplanır. Asgari ücretin altında bir ücretle hesaplama yapılması imkânsızdır. Asgari ücretin üstünde ücret alındığında bunun kanıtlanması gerekir. (Tekin, 2012: 542)

İş kazası tazminatında, maddi zarar miktarına ulaşılabilmesi için tarafların kusur oranlarının belirlenmesi gerekir. Hâkim maddi tazminat ya da destekten yoksun kalma tazminatını, tazminatın kapsamını ve ödenme biçimini, durumun gereğini ve kusurun ağırlığını göz önüne alarak belirler. İşçinin işverenden talep edebileceği net tazminat miktarına ulaşılmasında, tarafların kusur dereceleri, toplam brüt zararı etkileyen faktörler arasında yer alır. Maddi tazminat olarak kusur, işçi ya da işverenin iş kazasının oluşumuna yapmış olduğu katkıdır. (Akın, 2012: 5)

2.8.3. Ölüm veya Yaralanmada Tazminatın Hesaplanması

İşçinin cismani zarara uğraması halinde, hesabın temel birimi olan ücret, geniş anlamda ele alınır. Ücret ekleri olan ikramiye, prim, komisyon ve kardan pay alma gibi kavramlarda hesaba ilave edilir. İşçinin ücret hesabında işçinin bordrosuna bakılır. Bazen sigorta bildirgeleri gerçeği yansıtmaz. Böyle durumlarda maddi tazminatın

hesabında, işçinin çalıştığı iş meslek odaları ve birlik gibi kurumlara başvurulur ya da tanık dinlenir. (Kılıçoğlu, 2008: 123)

İş kazası sonucu ölüm sebebiyle hak sahiplerinin açtığı maddi ve manevi tazminat davalarında, zamanaşımı süresi, TBK'a göre haksız fiilin meydana geldiği tarihten itibaren on yıldır. Tazminata olay tarihinden itibaren yasal faiz yürütülür. (Şakar vd., 2010: 245)

Sorumluluk tedavi giderleri dışında, mağdurun hüküm tarihine kadar uğramış olduğu kazanç kayıpları giderilmek zorundadır. Buradaki zarar somut bir zarardır. Zararın belirlenmesi için, mağdurun zarara uğraması halinde, mesleki faaliyeti ile elde edeceği kazanç belirlenir. Bu dönem içinde elde ettiği gelirler saptanan kazançtan düşülür. Biri çalışma kapasitesinin azalması ya da yok olmasından doğan, diğeri ekonomik geleceğin sarsılmasından doğan iki türlü zarar vardır. (Kılıçoğlu, 2008: 120)

Kusur, sorumluluk hukukunun temel kavramlarından biridir. Sözleşme dışı sorumlulukta kusur, sorumluluğun kurucu unsurudur. Bir kimsenin hukuka aykırı ve kusurlu bir davranışı ile başkasına vermiş olduğu zarar, kusura dayanan sorumluluk ilkesiyle tazminata konu olur. Tarafların kusur oranları belirlendikten sonra meydana gelen toplam zararın taraflara dağılımı yapılır. Örneğin iş kazası sonucu işveren tarafından ödenmesi gereken tazminat miktarı belirlenirken, kazazedenin maruz kaldığı zarar, işverenin kusur oranı ile çarpılır, işverenin ödeyeceği tazminat miktarı belirlenir. (Tekin, 2012: 127)

2.8.4. İş Kazalarında Destekten Yoksun Kalma Tazminatı

6098 sayılı TBK madde 53'e göre destekten yoksun kalma tazminatı, ölüm halinde uğranılan zararlar ile cenaze giderleri, tedavi giderleri, çalışma gücünün azalması veya yitirilmesinden doğan kayıplar ve ölenin desteğinden yoksun kalan kişilerin uğradıkları kayıplardır. (Ergüne vd., 2013: 63)

6098 sayılı TBK madde 54'e göre kayıplar, bedensel zararlar için tedavi giderleri, kazanç kaybı, çalışma gücünün azalmasından veya yitirilmesinden dolayı olan kayıplar, ekonomik geleceğin olumsuz olarak etkilenmesinden oluşan kayıplardır. (Erişgin vd., 2013: 80)

6098 sayılı TBK madde 55'e göre destekten yoksun kalma zararları ile bedensel zararlar, kanun hükümlerine ve sorumluluk hukuku ilkelerine göre hesaplanır. Rücu

edilemeyen sosyal güvenlik ödemeleri ile ifa amaçlı olmayan ödemeler, zararların belirlenmesinde gözetilemez, zarar veya tazminattan indirilemez. (Erişgin vd., 2013: 81)

İş kazası ve meslek hastalığı sonucunda sürekli iş göremez duruma gelen sigortalının uğradığı maddi zarar ya da ölen sigortalının hak sahiplerinin destekten yoksun kalma sebebiyle uğrayacakları maddi zarar, uzman bilirkişiden alınan raporla belirlenir. (Tekin, 2012: 542)

2.8.5. İş Kazası Sonucu Manevi Tazminat

Hâkim, 6098 sayılı TBK madde 56'a göre, bir kimsenin bedensel bütünlüğünün zedelenmesi durumunda, olayın özelliklerini göz önünde tutarak, zarar görene uygun bir miktar paranın manevi tazminat olarak ödenmesine karar verebilir. Ağır bedensel zarar veya ölüm hâlinde, zarar görenin veya ölenin yakınlarına manevi tazminat olarak uygun bir miktar paranın ödenmesine karar verilebilir. (Erişgin vd., 2013: 85)

Manevi tazminat için haksız fiile ve akde aykırılığa ilişkin şartların oluşmuş olması gerekir. Cismani zarara uğrayanın, işverenden manevi tazminat alabilmesi için olayın iş kazası ya da meslek hastalığı gibi hukuki niteliği taşıması gerekir. Maddi tazminat maluliyet derecesine endekslenmiştir. Maluliyet yoksa maddi tazminat talep edilemez. Maluliyet yoksa manevi tazminat istenebilir. Manevi zararın kapsamında iç bütünlüğün bozulması esastır. Cismani zarardan doğacak manevi tazminat için kusur aranmaz, kusursuz sorumluluğun şartları aranır. Cismani zarar kişiye bağlıdır, cismani zarara uğrayandan başkası talepte bulunamaz. (Kılıçoğlu, 2008: 152)

2.8.6. Ölen İşçinin Kıdem ve İhbar Tazminatı

İş kazasında ölüm halinde ihbar ve kıdem tazminatının hesaplanması farklıdır. İş kazasında ya da başka bir sebeple ölen işçinin mirasçılara kıdem tazminatı ödenir. Ölüm nedeniyle ihbar tazminatı ödenmez. (Kızılkum vd., 2013: 120)

2.9. CEZA HUKUKU YÖNÜNDEN İŞ KAZALARI

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 89'a göre olay yaralanma ile sonuçlanmışsa, Sulh Ceza Mahkemesi tarafından üç ile oniki ay arasında hapis veya adli para cezası verilebilir. Taksirle yaralama suçlarının takibi şikâyeteye bağlıdır. Duyu zayıflaması,

kemik kırılması, konuşmada sürekli zorluk ve hayati tehlike geçirme halinde, ceza yarı oranda arttırılır. Bitkisel hayata girme veya sürekli hastalık, uzuv kaybı, çocuk yapma veya konuşma yeteneğini kaybetme, yüzde sürekli değişiklik veya çocuk düşürme halinde ceza bir kat arttırılır. (Toroslu, 2014: 125)

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 85'e göre olay bir kişinin ölümü ile sonuçlanmışsa, Asliye Ceza Mahkemesi, tarafından üç ile altıyı aşmayan hapis cezası verilebilir. Birden fazla kişinin ölümü veya bir kişinin ölümü yanında başka kişilerin yaralanması ile sonuçlanmışsa, Ağır Ceza Mahkemesinde üç ile onbeş yıl arası hapis cezası verilebilir. Kamu Ceza Davasında ölümlü taksirle kasıt olmaksızın, bir kişinin ölümüne neden olmuşsa, ilgili Cumhuriyet Savcılığı tarafından, Asliye Ceza Mahkemelerinde, iki yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması için dava açılabilir. Dava kamu davası niteliğindedir ve şikâyetle bağlı değildir. İş kazasına yol açan fiil, birkaç kişinin ölümüne ya da bir kişinin ölümüyle birlikte birkaç kişinin yaralanmasına yol açmışsa ceza artacak ve üç yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır. (Üzülmez, 2012: 111)

2.9.1. Kazada Nedensellik Bağının Bulunması

Hukuka aykırı bir fiil işleyen, bu fiilin meydana getirdiği zararları tazmin etmekle yükümlüdür. Fakat o fiilin yol açmadığı zararları tazmin etmez ve diğer fiillerden sorumlu tutulmaz. İlliyet kavramı nedensellik olarak ifade edilmektedir. Meydana gelen olay ile meydana gelen zarar arasında bulunması gereken sebep sonuç ilişkisidir. Kaza ile zarar arasındaki illiyet bağı, sorumlulukları etkilemektedir. Bir olayın iş kazası sayılabilmesi için, yapılan işle veya çalışma hayatının unsurları ile nedensellik bağının bulunması gerekir. (Ergüne, 2013: 64)

2.9.2. İş Kazalarında Cezai Sorumluluk

Kazaları ortaya çıkmadan yok etmek için önleyici tedbirler alınması kadar, meydana geldikten sonraki olumsuzlukların bertaraf edilmesi, yaraların sarılması, diğer tüm zararların karşılanması hem sosyal barış için gereklidir, hem de sosyal devlet olmanın gereklerindendir. (Gerek, 2013: 236)

İş kazasında sınırın aşılması kasıtlı, taksirli ya da kusursuz olabilir. Fail, hukuka uygunluk nedeninin sınırlarını bilinçli irade ile aşmışsa aşırılık kasıtlıdır. İş kazalarında önlem alınması gerektiğini bilip önlem alınmamışsa, kasıt vardır. Sınırlara uygun hareket ettiği inancıyla, sınırlar aşılmışsa, bu konudaki hatası, gerekli dikkat ve özeni göstermemesinden kaynaklanıyorsa, aşırılık taksirlidir. Taksirde, işveren önlem almış fakat önlem yeterli olmamıştır. Gerekli dikkat ve özen gösterilmiş olmasına rağmen sınırlar aşılmışsa aşırılık söz konusudur. İşveren her türlü önlemi almış ve önlemler yeterli olmasına rağmen iş kazası gerçekleşmişse, kusursuz sorumluluk söz konusudur. (Toroslu, 2014: 36)

4857 sayılı İş Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri, çalışanların sağlığı ve güvenliği, bedensel bütünlüğünün korunmasında, önleyici tedbirler alınması konusunda bağlayıcı kurallar içermektedir. İş Kanuna dayanarak, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı işyerlerini kontrol etmektedir. Yapılan denetimler sonucu, önleyici sorumluluklarını yerine getirmeyen işyerlerine, cezalar verilmektedir. Bakanlık gerekiyorsa işyerinin faaliyetlerini kısıtlayabilmekte ve işin durdurulması gibi yaptırımları da uygulayabilmektedir.

2.9.3. İş Kazalarında Cezai Yaptırımlar

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 85 ve 89'a göre işverenlere uygulanacak cezai yaptırımlar düzenlenmiştir. İşverenlerin iş güvenliği mevzuatına uymaması, cezai yaptırım uygulanmasını gerektirir. İş kazalarını ve meslek hastalıklarını önleme konusunda, işverenin ihmali ve kusuru varsa, henüz bir zarar meydana gelmemiş olsa bile bir zarar doğması ihtimali varsa, işverene gene de cezai yaptırım uygulanır. (Üzülmez, 2012: 111)

İşçinin gözetilmesi işveren için bir borçtur. İşverenler, bu borcu yerine getirmezlerse, hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklardır. TBK madde 417, SSSGK madde 25 ve 26'daki hükümler, işçilerin gözetilmelerini düzenleyen hükümlerdir. (Gerek, 2012: 71)

İşverenler sorumluluğunun gereği olarak koruma, kollama, gözetim, denetim görevlerini yapmak zorundadırlar. İşverenler bu yükümlülükleri yerine getirmezlerse, cezai yaptırımlarla karşılaşabileceklerdir. İşverenler yönetim hakkını kullanarak, çalışanlarının kurallara uymalarını sağlayacaklardır. İşverenler, çalışanlarına kurallara

uymuyorlarsa disiplin cezası verebilirler, işten çıkartabilirler ve ücret kesme cezası verebilirler. (Gerek, 2012: 158)

2.9.4. Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 20'e göre ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse bir başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırım uygulanamaz. Kusurlara göre belirlenecek cezalar, şahıslara uygulanır. Kurumlara veya tüzel kişiliğe sahip işyerlerine ceza uygulanamaz. İlgili savcılık ve mahkemeler, meydana gelen kaza olayının nedenlerinin incelenmesi ve kazaya neden olan kusur ve sorumluluk tespiti ve raporlama için bilirkişiler görevlendirir. (Toroslu, 2014: 9)

İş kazaları sonrası, kazanın meydana gelmesine neden olan sorumluluk ihmalleri, oluşan zararlar illiyet bağına bakılarak, kişiler bazında değerlendirilecektir. Sorumlu kişiler hakkında taksir kabul edilen ihmaller için, kusur tespiti yapılacaktır.

2.9.5. İş Kazalarında Kast

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 21'e göre kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Kişinin, suçun unsurlarının gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi durumunda olası kast vardır denir. (Toroslu, 2014: 45)

İş kazasında işveren önlem almazsa kasten yaralamaya hüküm verilebilir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 86 ve 88'e göre kasten başkasının vücuduna acı verecek şekilde kişinin sağlığını, algılama yeteneğinin bozulmasına sebep olan kişi cezalandırılır. (Üzülmez, 2012: 113)

2.9.6. İş Kazalarında Taksir

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 22'ye göre kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde, bilinçli taksir vardır. Taksirli suça ilişkin ceza, üçte birden yarısına kadar arttırılır. Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir. Birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre belirlenir. (Toroslu, 2014: 47)

Kaza oluşması istenmemiş olsa da, iş makinesinin bakımlarının yapılması ve sertifikalı operatörlere kullandırılması hususları mevzuatta bulunur. Bunlar bilinmesi ve uygulanması gereken hükümlerdir. Sorumlular, mevzuatta belirtilen yükümlülüklerini bilmek ve gereğini yapmak zorundadırlar. İşverenler gerekli tüm sağlık ve güvenlik sistemlerini kurmak, işletmek, izlemek ve belgeleyerek ispatlamak zorundadırlar. (Toroslu, 2014: 47)

2.9.6.1. İş Kazalarında Taksirle Ölüm

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 85’ye göre iş kazası ile de olsa bir insanın ölümüne sebep olan kişi iki yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. (Üzülmez, 2012: 111)

Kasten öldürme veya taksirle öldürme suçuyla diğer kişinin yaşama hakkı ihlal edilmişse, ölümüne sebep olunmuşsa suç işlenmiştir. Suçun konusu öldürülen kişinin hayatıdır. Suç ile korunan değerler ihlal edilmiştir. (Özgenç, 2012: 24)

2.9.6.2. İş Kazalarında Taksirle Yaralanma

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 89’a göre taksirle yaralama suçunun soruşturulması ve kovuşturulması şikâyete bağlıdır. Suçun bilinçli taksirle işlenmesi halinde şikâyet aranmaz. (Üzülmez, 2012: 114)

2.9.7. Birden Fazla Ölümlü İş Kazasında Kamu Ceza Davası

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 85’e göre taksirle yani kasıt olmaksızın, birden fazla kişinin ölümüne neden olunmuşsa, ilgili Cumhuriyet Savcılığı tarafından, Ağır Ceza Mahkemelerinde dava açılır. İki yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılma söz konusudur. Dava kamu davası niteliğindedir ve şikâyete bağlı değildir. (Toroslu, 2014: 47)

2.9.8. İş Kazasında Yaralanmada Ceza Davası

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 89’a göre taksirle yani kasıt olmaksızın, başkasının yaralanmasına veya sağlığına neden olunmuşsa, ilgili Cumhuriyet Savcılığı tarafından, Sulh Ceza Mahkemelerinde, üçaydan bir yıla kadar hapis cezası ile

cezalandırılma için dava açılır. Çok ağır yaralanmalar hariç dava açılması, şikâyeteye bağlıdır. (Toroslu, 2014: 125)

2.9.9. İş Kazalarında Şirket Suçları

Şirket suçları, yasal bir organizasyon içinde o kurumun faaliyetlerini yerine getirirken ihmal ya da icra şeklinde işlenen suçlardır. Şirket suçları, şirket yetkililerinin bireysel çıkarları için işlenmez. Şirket suçları şirketin kurumsal çıkarlarını gerçekleştirirken, yapılan yasal olmayan işlerdir. Şirket suçları, ceza yasalarını ihlal etmekten olabileceği gibi kasıt veya ihmal sonucu da işlenebilir. İş kazalarına kasten veya taksirle sebebiyet vermek, şirket suçları arasında sayılabilir. Şirket suçlarında mağdur olanların sayısı bireysel suçlara göre çok fazladır. Şirket suçları bireysel işlenebileceği gibi örgütlü olarak ta işlenebilmektedir. İş kazası sonrası birden çok işveren vekilinin hakkında soruşturma açılması şirket suçlarından biridir. (Geleri, 2012: 82)

2.9.10. İş Kazalarında Yetkili Mahkemeler

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 12'ye göre Ceza Muhakemesi Kanununda, davaya bakmak yetkisi, suçun işlendiği yer mahkemesine aittir. İş kazasının gerçekleştiği adrese en yakın ilgili mahkemede ceza davaları görülür. Ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlere bakmakla ağır ceza mahkemeleri görevlidir. (Toroslu, 2014: 12)

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 10'a göre Sulh Ceza Mahkemeleri iki yıla kadar hapis cezaları, bunlara bağlı adli para cezaları ile güvenlik tedbirlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasına bakarlar. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 11'e göre Asliye Ceza Mahkemeleri ise Sulh Ceza ve Ağır Ceza Mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere bakarlar. (Toroslu, 2014: 12)

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 85, 89'a göre iş kazaları sonucunda yapılan yargılamalarda bu madde hükümleri uygulandığı ve bu maddelerde belirtilen cezaların alt sınırları iki yıldır. Yargılamalarda ceza üst sınırları dikkate alınır. (Üzülmez, 2012: 111)

2.9.11. Hapis Cezasının Ertelenmesi

Erteleme kararı mahkûmiyet kararı ile birlikte verilir. Mahkeme, verilen cezayı koşullar gerçekleşirse erteleyebilme yetkisine sahiptir. Hapis cezasının ertelenmesi veya ertelenmemesi yönündeki kararı gerekçeli karardır. Erteleme ile mağdurun veya kurumun uğradığı zararın giderilmesine karar verilebilir. Bu koşul gerçekleşene kadar cezanın infazı devam edebilir. Serbest bırakılan kişi belli bir süre denetime tabi tutulur. Bu süreye denetim süresi denir. TCK madde 51'e göre denetim süresi mahkûm olunan süreden az olamaz, üst sınır ise üç yıldan fazla olamaz. Denetim süresi iyi hal olarak geçirilirse, bu süre sonunda kasıtlı bir suç işlenmezse ve uygun davranılırsa ceza infaz edilmiş olur. (Üzülmez, 2012: 92)

Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülöklere, hâkimin uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi halinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir. (Zafer, 2014: 185)

BÖLÜM 3. TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE VARLIKLAR İLE DİPNOTLAR

3.1. TMS 37 STANDARDININ AMACI VE KAPSAMI

Standardın amacı karşılıklar, koşula bağlı yükümlülükler ve koşula bağlı varlıkların neler olduğunu tanımlamaktır. Standart, uygun muhasebe kıstaslarının ve ölçüm esaslarının nasıl olması gerektiğini belirler. Mali tablo dipnotlarında yeterli bilgilerin yer alması kıstaslarını düzenler. İçeriklerinin, tutarlarının, zamanlamalarının nasıl olacağını, mali tablo kullanıcılarına açıklanmasını sağlar. Kullanıcıların, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu alacakların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlar. (TMS 37, madde 1, 2014)

Gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesi TMS 37 standardının amaçlarındandır. İşletmeler belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler ile başka bir standartta düzenlenmiş olanlar dışında kalan karşılıkların, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde, TMS 37 standardı kullanılır. TMS 37 standardında karşılıklar, zaman ve tutarlarına ilişkin kesin olmayan borçlar olarak tanımlanır. Gelir niteliğinde olan karşılıklar TMS 37 standartlarının dışında bırakılır. (Akyol ve Küçük, 2013: 127)

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar tahmin edilir. Muhasebede olasılıkları ve belirsizlikleri kaydetmenin yolu ihtiyatlılık ilkesine göre işlem yaparak, belirsizlikleri ve olasılıkları gerçekleşmiş gibi raporlamaktır. (Yükçü vd., 2013: 1)

İşletmelerin mevcut muhasebe uygulamalarında belli şartların oluşması halinde işletmenin gelecekte ödemek zorunda kalacağı yükümlülükleri anlamak mümkün değildir. TMS 37 ile işletmelerin raporlama döneminde doğan fakat gelecekte oluşabilecek risklerinin de raporlanması sağlanmıştır. TMS 37 ile koşula bağlı yükümlülükler doğduğu döneme ait finansal tablolara yansıtılır. İşletmenin gelecekteki riskleri finansal raporlardan anlaşılabilir. (Karabınar, 2013: 4)

Finansal tabloların, işletmenin gerçek durumunu yansıtması gerekir. Gerçekleşen ve gerçekleşme olasılığının yüksek olduğu fakat bazı yönleriyle kesin olmadığı için finansal tablolara yansıtılamayan olaylar, karşılıklar vasıtasıyla çözülebilmektedir. Finansal tablolara yazılamayan fakat önemli bilgilerin bu tablolara yansıtılabilmesi için borç ve gider karşılıkları hesapları kullanılmaktadır. (Çalış, 2012: 105)

Finansal tablo kullanıcıları, işletme performansının nelerden etkilendiğini ve nelerden etkilenmeye devam edeceğini bilmek isterler. TMS 37 standardı ile karşılıklar belirlenir, ölçülür, finansal tablolarda sunulmasına ilişkin kurallar konularak işlemler düzenlenir, varlıkların gerçek değeri ile gösterilmesi sağlanır. (Yükçü vd., 2013: 12)

Karşılıklar bilançonun pasifinde borç ve gider karşılıkları içinde yer alırlar, işletmenin yükümlülüklerini belirtirler. Borç karşılıklarında gelecekte yapılacak harcamanın zamanı ve tutarı kesin olarak belli değildir, ticari borç ve tahakkuklardan farklıdır. Finansal durum tablosunda ayrı kalem olarak raporlanır. (Karagül vd., 2013: 37)

Belirli koşullara bağlı olarak yürürlüğe girecek sözleşmeler tarafların yükümlülüklerine bağlı olarak devreye girerler. Koşula bağlı olarak devreye girecek, ekonomik olarak dezavantajlı olan sözleşmelere uygulanır, ekonomik olarak dezavantajlı olmayan koşula bağlı sözleşmelere uygulanmaz. Başka standartlarla düzenlenen koşula bağlı sözleşmeler kapsam dışıdır. Böyle durumda ilgili olan standart uygulanır. Karşılıklar, zaman ve tutar bakımından kesin olmayan borç olarak nitelendirilir. (İbiş vd., 2013: 137)

3.2. DİPNOTLARDA SUNULACAK BİLGİLER

İşletmelerde ayrılan karşılıklar için finansal tabloların dipnotlarında açıklama yapılır. İşletme gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli var sayımları dipnotlarda gösterir. Bazen, koşullu borçlar açıklanırsa anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletme zarar görecektir işletme bilgiyi açıklamaz. İhtilafın genel özelliği açıklanır ve bilginin açıklanmadığı bilgisi dipnotlarda açıklanır. Koşullu borçlar için kaynak çıkışları dipnotlarda açıklanır. (Karabınar, 2013: 10)

Dipnotlarda finansal tablo kalemlerine ait ilave bilgiler verilir. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açılımlarını sağlar. Dipnotlar bu tablolarda raporlanan muhasebeleştirme kıstaslarını sağlamayan kalemlerle

ilgili bilgileri sağlar. Önemli olup tutarı tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar ve şarta bağlı kazançlara ilişkin bilgiler, finansal durum tablosunun dipnotlarında açıklanır. İşletmeyi borç altına sokacak ve dönem sonucunu etkileyebilecek hukuki ihtilaflar, davalar dipnotlarda açıklanır. (Topak, 2014: 32)

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkelere göre kesin olarak tutarları saptanamayanlar ile durumları tartışmalı olanlar tespit edilmelidir. İşletmenin bilinen ve tutarları tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir. İşletmenin bilinen ve tahmin edilemeyen durumları ise bilançonun dipnotlarında belirtilmelidir. (Topak, 2014: 29)

Gelir tablosu dipnotlarında ise karşılıklar için açıklama yapılır. Dönemin karşılık giderleri TL'dir şeklinde dipnot yazılabilir. (Topak, 2014: 38)

Dipnot içeriklerinde dönemle ilgili bilgiler yer alır. Dönemin başı ve sonundaki defter değerleri, dönem içinde ayrılan karşılıklar, önceden ayrılan karşılıklara ilaveler, dönem boyunca kullanılanların karşılıkları, dönem içinde kapatılan karşılıklar, dönem içinde kullanılmayan karşılıklar, dipnotlarda yer alır. Zamanın geçmesinden ya da iskonto oranındaki değişikliklerden oluşan dönem içindeki artışlar, dipnotlarda yer alır. Her bir karşılık sınıfı için, dipnotlarda ayrıntılı açıklama yapılacak hususlar vardır. Yükümlülüğün özet bir tanımı, ekonomik kaynakların işletme dışına çıkış zamanları, bu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizlik açıklamaları, gelecekte oluşacak olayların varsayımları, beklenen tazminat tutarları için dipnot açıklaması yapılması gerekir. (Karabınar, 2013: 11)

Her koşullu borç sınıfı, kaynak çıkışı olasılığı çok düşük olmamak şartıyla dipnotlarda tanımlanır. Makul çabayla belirlenebiliyorsa, finansal etkilerine ait bir tahmin, tazminat olasılıkları ve kaynak çıkışlarının tutar ve zamanlamasındaki belirsizliğe ilişkin bir gösterge dipnotla açıklanır. Makul bir çabayla bu bilgiler elde edilemiyorsa dipnotlarda açıklama yapılır. İşletme üçüncü kişiler ile olan ihtilaflarında işletme zarar görecektse, dipnotlarda açıklanması gerekli bilgiler, dipnotlarda açıklanmaz, ihtilafla ilgili bilginin açıklanmadığı hususu ve gerekçesi açıklanır. (Sönmez, 2007: 138-139)

3.3. KARŞILIKLAR

Karşılık hesaplarının, aktif düzenleyici olan hesaplardan farklı işlevleri vardır. Karşılık hesapları, tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinse bile ne zaman tahakkuk edeceği belli olmayan hesaplardır. Borçlar ve giderler için ayrılan karşılıklar bu hesap grubu içinde muhasebeleştirilir. (Çanakçıoğlu, 2014: 377)

Karşılıklar, ait oldukları ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması sebebiyle ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilir ve ayrı gösterilir. Karşılıklar bu nitelikleri gereği, finansal durum tablosundaki diğer kalemlerin çoğundan daha belirsizdirler. Bu nedenle diğer kalemlere nazaran daha çok tahmin içerirler. (Akbulut, 2012: 867) Karşılıklar, çevreye verilen zararlar sebebiyle açılan davalar sonucu oluşan ceza, tazminat veya temizleme gibi yükümlülüklerdir. (Bozkurt, 2013: 302)

Karşılık ayırma, yorum açısından geçmişten beri sorunlu olan bir alandır. Karşılıkların özelliği, belirli bir konu ile ilgili olmalarıdır, hileye açıktırlar. TMS 37 ile işletmelerin bu tür yükümlülükleri, bilançoların makyajlanmasında bir araç olarak kullanmalarının engellenmesi amaçlanmıştır. (Topaloğlu, 2012: 370)

Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlarda dâhil edilmek üzere alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Tahakkukların miktarının ya da zamanlamasının tahmini karşılıklara göre çok daha belirgindir. (Bozkurt, 2013: 303)

3.3.1. Karşılıkların Ayrılması İçin Gerekenler

Karşılıklar, gelecekte doğabilecek gerçek tutarı belli olmayan olası bir zararı karşılamak amacıyla ayrılır. Aktif değerlere ilişkin ya da teşebbüslerin faaliyetlerinden veya istisnai olaylardan kaynaklanan riskleri karşılamak için ayrılırlar. İşletmede ilgili taraflardan dava açılmışsa, açılması aşamasında ise veya işletme geçerli bir yasayı ihlal etmişse bir karşılık ayrılması söz konusudur. İmalat sektöründe katlanılan maliyet aslında önceki yıllara ait olsa bile ya da daha sonra ortaya çıkacak olsa bile bu döneme ait giderler için karşılık ayrılması gerekir. (Kaban, 2007: 20)

Ayrılan karşılıklar amacı dışında kullanılmaz, başka giderlerin ödemesinde kullanılmaz. Ayrılan karşılıklar ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, yeniden yapılanma karşılıkları, garantiler, iadeler, tesis yenileme karşılıkları gibidir. İleriki dönemler için planlanan harcamalar, sigortalı kapsamında olan zararlar ile ilgili gider tahakkukları, genel belirsizlikler ve henüz gerçekleşmeyen diğer olaylar muhasebeleştirilmezler. (WEB_9, 2011: 100)

3.3.1.1. Mevcut Yükümlülük

Raporlama dönemi sonu itibarı ile mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden çok ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklaması yapar. (Bozkurt, 2013: 305)

İşletmenin yükümlülüklerinin tümüne karşılık ayrılmaz. Olayın yükümlülük doğuran bir olaydan kaynaklanması gerekir. Yükümlülük doğuran olayın sebebi yasal olabilir ya da işletmenin zımni kabulünden kaynaklanabilir. Yasal yükümlülük, var olan bir sözleşmeden de kaynaklanabilir, mevzuattan da kaynaklanabilir ya da işletmenin yerine getireceğine dair üçüncü şahıslarda beklenti yaratmışta olabilir. Mevcut yükümlülük belli değilse olasılıklar hesaplanır. Mevcut bir yükümlülüğün olma olasılığı, olmama olasılığından fazla ise olayın işletme için yükümlülük doğurduğu kabul edilir. (Yükçü vd., 2013: 3)

Uygulama: Çimento üreten bir işletmede kanun değişikliği nedeniyle baca filtresi gibi iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili önlem alınması yeni yatırımlar yapılması ve bazı maliyetlere katlanması gerekmektedir. (Özerhan vd., 2012: 455) İşletmenin kanun değişikliği sebebiyle yapacağı baca filtresi gibi yeni yatırımlar için katlanacağı maliyetler için karşılık ayıramaz. İşletme, düzenlemeye uyum sağlanamaması nedeniyle oluşacak cezalar nedeniyle karşılık ayırması gerekir.

3.3.1.2. Geçmişteki Olay

Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden bağımsız, geçmiş dönemlerden kaynaklanan yükümlülüklerdir. Örneğin, çevreye kanunsuz bir şekilde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme

maliyetleri, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına sebep olacak durumlardır. (Bozkurt, 2013: 305)

Uygulama: Bir işçinin iş kazası nedeniyle ölümü sebebiyle yakınları, işletmeye tazminat davası açmıştır. Avukatlar işletmenin %25 ihtimalle davayı kazanacağını ve dolayısıyla tazminat ödemesinin gerekmeyeceğini, %35 ihtimalle 2.000.000 TL ve %40 ihtimalle 300.000 TL tazminat ödemesinin gerekeceğini tahmin etmektedirler. (WEB_7, 2009: 17-18)

Hesaplama: Tahmini değer: $(0 \text{ TL} * \%25) + (2.000.000 \text{ TL} * \%35) + (300.000 \text{ TL} * \%40) = 820.000 \text{ TL}$

Davanın sonucunun; tazminat verilmemesi yönünde olması veya eğer dava kaybedilirse 2.000.000 TL veya 300.000 TL çıkış olması beklenmektedir. En yüksek olasılıklı ihtimal, yükümlülüğün yerine getirilmesi için 300.000 TL tazminat ödenmesidir. Ancak, diğer olası sonuçlar, en yüksek olasılıklı sonuçtan büyük ölçüde daha fazla olduğundan, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli tutarın dönem sonundaki en iyi tahmini, en yüksek olasılıklı sonuç olan 300.000 TL'nin bugünkü değerinden daha yüksek olacaktır. Dönem sonu raporlama tarihinde, yükümlülüğü yerine getirmek için gerekli tutarın belirlenmesi prensibine uygun olarak, yaklaşık 820.000 TL tahmini olarak karşılık olarak ayrılması gerekir. (WEB_7, 2009: 17-18)

3.3.1.3. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların Olası Çıkışları

Olması beklenen olay olduğunda, kaynakların işletme dışına çıkma olasılığıdır. Olayın gerçekleşme olasılığı gerçekleşmeme olasılığından fazla ise karşılıklar, finansal raporlara yansıtılırlar. (Selvi, 2008: 217)

TMS 37 standardında herhangi bir oran kesin olarak belirtilmemekle birlikte, muhtemel kelimesi, gerçekleşme olasılığı gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olduğu durumlar olarak açıklanmaktadır. İşletme yöneticilerinin ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı olasılığının %50'nin üzerinde olduğunu belirlemesi, tahmin etmesi durumunda karşılık ayrılabilmesi sonucu çıkmaktadır. Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin %50'nin altında olduğu tahmin edilmişse, bu durum sadece finansal tablo dipnotlarında açıklanır, ancak tahakkuk ettirilmez. Ekonomik fayda içeren kaynak

çıkışı ihtimalinin %49 ve daha düşük olduğu bir durum, söz konusu ise kıstası karşılamadığı için tahakkuk ettirilmeyecektir. (Yükçü vd., 2013: 3)

Yükümlülükler birden fazla ise gerekli olabilecek ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkış olasılığını hesaplamak için yükümlülüklerin tamamına bakılır. Aynı nitelikte bulunan yükümlülüklerden herhangi biri için kaynak çıkış olasılığı az olsa bile karşılık ayrılmaktadır. (Karabınar, 2013: 11)

Uygulama: Firmada geçmiş yıllardaki iş kazası nedeniyle, işletme aleyhine açılan davada, ihmal sonucu sağlıklarında meydana gelen zararlar için tazminat talep edilmiştir. Firma ihmali olduğunu kabul etmiştir. Mahkeme tazminatlara karar vermemiştir ve kararın ne zaman verileceği belli değildir. Şirketin avukatları, tazminatın tutarının bir yıl içinde belirleneceğini tahmin etmektedirler. Mahkemenin vereceği tazminatın 800.000 TL ile 2.000.000 TL arasında olacağı tahmini olarak hesaplanmıştır. Firma tazminatlara karşı hazırlıklı olmak için karşılık ayıracak mıdır? (Bozkurt, 2013: 307)

İşletmenin zamanı belli olmayan ve belirsiz bir yükümlülüğü vardır. Raporlama dönemi sonunda, işletme karşılık ayırmalıdır. Raporlama dönemi sonunda mevcut olan yükümlülüğün var olması, yok olması olasılığından daha fazladır. Geçmiş bir olay sebebiyle yükümlülük doğmaktadır, kanuni zorunluluktur. İşletmede ekonomik kaynakların çıkışı söz konusudur. Yükümlülüğün tutarı güvenilir olarak tahmin edilebilmektedir. Dönem sonunda karşılık ayrılması gerekmektedir. İşletme hatayı kabul etmiş ve davayı kaybedeceğini tahmin etmektedir. İşlemler borç ya da tahakkuk olarak değil de karşılık olarak ayrılacaktır.

3.3.1.4. Yükümlülük Tutarının Güvenilir Tahmini

Bilanço tarihi itibarıyla karşılık olarak muhasebeleştirilecek tutar yapılabilecek en gerçekçi bir tutar olmalıdır. Tutar işletme yönetimince takdir edilebilir. Tutar belirlenirken tahminler yapılabilir. Benzer olaylara ilişkin tecrübelerden istifade edilebilir. Bazı durumlarda bağımsız uzman raporlarına başvurulabilir. (Çalış, 2012: 107)

TMS 37 standardına göre karşılık tutarı belirlenirken, gerçekleşme olasılıklarına bakılmaksızın tüm olası sonuçların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bir

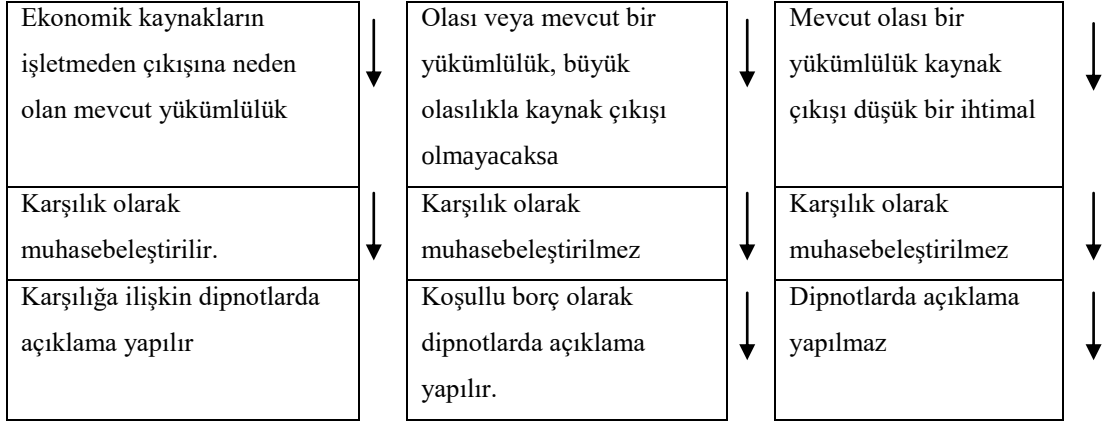
yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan ekonomik faydaların çıkışı hakkında herhangi bir belirsizlik durumu, ölçüm aşamasında ortaya çıkacaktır. (Yükçü vd., 2013: 4)

Uygulama: Firmada geçmiş yıllarda iş kazası olmuştur. İşletme büyük miktarlarda tazminat ödemiştir. Firma gelecekte böyle durumlarla karşılaşmamak için işletmeyi sigortalamak yerine, ödenecek muhtemel tazminat tutarlarına hazırlıklı olmak için kendi kendine karşılık ayırarak hazırlıklı olmak istemektedir. Bu karşılıkları da muhasebeleştirmek istemektedir. İşletme karşılık ayırmak için uzman raporlarıyla destekli olarak hesaplamalar yapmıştır. (Bozkurt, 2013: 307, 308)

Geçmiş bir olay sebebiyle işletme karşılık olarak muhasebeleştireceği bir yükümlülüğü yoktur. Firma eğer sigorta yapsaydı, riskini üçüncü tarafa transfer edecekti, sigortalama işlemi nedeniyle yapacağı ödemeleri muhasebeleştirebilecekti. Firmanın riskinin zamanı ve tutarı belirsizdir. TMS 37 standardına göre karşılık ayıramaz. Finansal raporlama dönemi sonunda mevcut olan yükümlülüğü yoktur. Tazminat ödeme olasılığı ödememe olasılığından azdır. Dava açılıp sonuçlanana kadar işletmeden kaynak çıkışı olası değildir. Gelecekte faaliyete devamı amacıyla katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz.

3.3.2. Karşılık Ayrılması Karar Aşamaları

Şekil 3.1’de karşılıklar ve koşullu borçları açıklayan karar verme süreci, şema akışları ile verilmiştir. Geçmiş olaylar sonucu işletmeden kaynak çıkışı, halen mevcut olan yükümlülüğün kaynağıdır. Olası olan yükümlülük işletmenin tam olarak kontrolünde olmayan gelecekte olası olayların sonucuna bağlıdır, sonuç borç türündedir. (Özerhan vd., 2012: 472)



Şekil 3.1 Karşılıklar Ayrılması Karar Verme Süreci (Özerhan vd., 2012: 472)

Uygulama: Ugradıkları zarar nedeniyle, zarara uğrayanların firma aleyhine açtığı dava devam etmektedir. İşletmenin avukatları itiraz etmektedirler. Bu tarihe kadar yönetim kurulu 31.12.2010 tarihli finansal tabloları onaylamıştır. İşletme avukatları, İşletmenin yükümlülük altında kalmayacağını olası olduğunu düşünmektedirler. 31.12.2011’de ise işletme avukatları davanın seyrinin değiştiğini işletmenin yükümlülük altında kalma olasılığının olduğu bilgisini vermişlerdir. (Özerhan vd., 2012: 468, 469)

31.12.2007’de mevcut delillerine göre işletmenin yükümlülüğü yoktur. Bilanço tarihinde işletmeden kaynak çıkışı olasılığı yoktur. Karşılık ayrılması gerekmemektedir, karşılık ayrılmayacaktır. Yapılması gereken işlem, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmaktır. 31.12.2008’de ise davanın akışı değişmiş yükümlülük olasılığı bulunmaktadır. Bu yükümlülük sonucu işletmeden ekonomik kaynak çıkışı mümkündür, karşılık ayrılması gerekir.

3.3.3. Karşılıkların Kötüye Kullanılması

Karı belirli amaçlarla belirlemek için karşılıklarla oynanabilir. 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. Karşılıklar nakit olmayıp belli bir olayla ilgilidir. Karşılıklar konusu hileli yönlendirme amaçlı kullanılabilir. Yönetim değişikliklerinde fazla karşılık ayrılmasına rastlanabiliyor. Şirketler zararda oldukları dönemlerde, gelecek dönemlerde karlı imajı yaratmak için karşılık ayırabilmektedir. Zararda olunan dönemlerde şirket yönetimleri, yeniden yapılandırma projeleri

uygulayabilirler. Yeniden yapılandırma projelerini dönem gideri olarak kayıt edip bilançolarını temizleyebilirler. Yeni yönetim eski yönetimi suçlamak için ve kendi yönetimini karlı göstermek için bu tür düzenlemelere gidebilmektedir. (Topaloğlu, 2012: 125)

3.3.4. Karşılıklardaki Değişiklikler

Karşılıklar raporlama dönemi sonunda gözden geçirilmelidir, ayrılması gereken karşılık tutarı değişmişse düzeltilmelidir. Karşılıklar mevcut durumu yansıtmalıdır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden kaynak çıkması ortadan kalkmışsa ayrılan karşılıklar iptal edilmelidir. (Netek, 2011: 108)

İskonto etme durumunda zaman geçtikçe iskonto değerleri değişecektir. Her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Bu artış borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılır. (İbiş, 2013: 152)

Uygulama: Firma çevreyi kirletmektedir, yaptığı iş insan ve çevre sağlığına aykırıdır. Şirkete arıtma tesisini kurmak ve faaliyete geçirmek için 31 Ekim 2012 tarihine kadar süre verilmiştir. Ancak şirket bu süre içerisinde konuya ilişkin olarak herhangi bir girişimde bulunmamıştır. (Yükçü vd., 2013: 9)

Mevcut yükümlülük vardır. İşletme belirtilen tarihe kadar arıtma tesisini kurmamıştır. İşletmenin para cezası ödemesi olası bir yükümlülüktür. Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı, ceza ödeme durumuna bağlıdır. Olasılığının değerlendirilmesi demek mevzuatın iyi incelenmesi ve uygulamanın sıklığına bakılmasıdır. Ceza ödeme ihtimali daha fazla ise para cezasının en iyi tahmini tutarında karşılığın ayrılması gerekir. Söz konusu mevzuatın uygulaması sıkı bir şekilde denetlenmektedir. Uymayan işletmeler, 31 Ekim 2012 tarihinden sonraki her ay için 50.000 TL ceza ödemek zorunda kalmaktadırlar. Şirket, arıtma tesisi inşaatını Kasım 2012’de acil olarak planlamaktadır. Arıtma tesisi %30 ihtimalle beş ay sonra, %70 ihtimalle yedi ay sonra tamamlanıp faaliyete sokulacaktır. %30 ihtimalle $50.000 * 5 = 250.000$ TL ceza ödenecektir. %70 ihtimalle $50.000 * 7 = 350.000$ TL ceza ödenecektir. $(\%30 * 250.000) + (\%70 * 350.000) = 75.000 + 245.000 = 320.000$ TL. (Yükçü vd., 2010: 9)

		/
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	320.000	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	320.000	

Kasım 2012'den Nisan 2013'e kadar her ay yevmiye kaydı yapılır.

		/
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	50.000	
Bankalar	50.000	

Mayıs 2013 itibariyle inşaat tamamlanamamıştır ve mevcut duruma göre ancak Temmuz ayında faaliyete sokulabilecektir. Bu durumda, Mayıs ve Haziran aylarında da ceza ödenecek ve ödenen ceza tutarı toplam $50.000 * 8 = 400.000$ TL olacaktır. Bu durumda, ayrılan karşılık tutarının düzeltilmesi gerekir. (Yükçü vd., 2013: 9)

		/
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	80.000	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	80.000	

Mayıs ve Haziran aylarında ilgili yevmiye kaydı yapılır. (Yükçü vd., 2013: 9)

		/
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	50.000	
Bankalar	50.000	

Uygulama: Firma bir yıl içinde %20 olasılıkla 50.000 TL, %80 olasılıkla 80.000 TL tazminat ödemesi tahmini olarak hesaplanıyorsa, ne kadar karşılık ayrılmalıdır. (Yükçü vd., 2013: 8)

Hesaplama da olasılıklara göre karşılık hesaplanır. $(50.000 \text{ TL} * \%20) + (80.000 \text{ TL} * \%80) = 10.000 + 64.000 = 74.000$ TL karşılık olarak ayrılması gerekir.

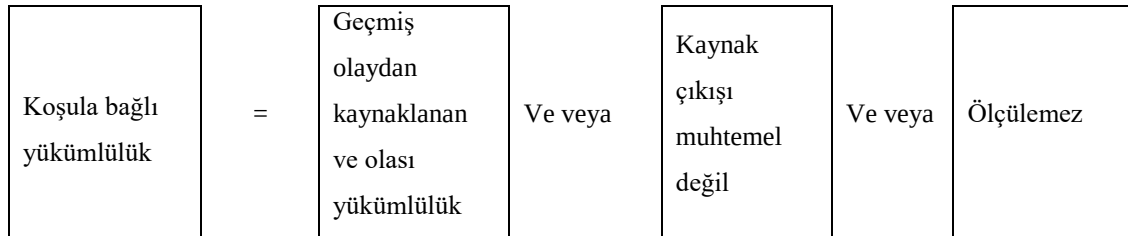
		/
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	74.000	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	74.000	

3.4. KOŞULLU BORÇLAR

Bazen ortada mevcut bir yükümlülük olduğu açık olarak belli değildir. Eldeki kanıtlarla dönem sonunda bu yükümlülüğün var olması ihtimali yok olması ihtimalinden fazla ise geçmişe dayanan bu olayın yükümlülük oluşturduğu kabul edilir. Eldeki kanıtlarla dönem sonunda bu yükümlülüğün var olması ihtimali yok olması ihtimalinden az ise ve işletmeden kaynak çıkışına sebep olabilecekse işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklaması yapılır. (Bozkurt, 2013: 304)

Koşullu borçlar geçmişte olan olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan olaylardır. Kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi belli değildir ya da kaynak çıkışı olup olmayacağı belli değildir veya tutarı ölçülememektedir. Koşullu borçlar bazı sebeplerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüklerdir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimali bulunmaz ya da yükümlülük tutarı, yeterince güvenilir olarak ölçülemez. (Gökçen vd., 2011: 470)

Tablo 3.1 Koşula Bağlı Yükümlülük (WEB_9, 2014: 2)



3.4.1. Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü

Koşullu borç zarar karşılıklarının ölçülmesinde ve kayıt yapılmasında göz önünde bulundurulması gereken durumlar vardır. Karşılık için en iyi tahmin yapılırken kaçınılmaz olan riskler, belirsizlikler dikkate alınır. (Ulus, 2004: 215)

Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporları ile desteklenmek suretiyle işletme yönetiminin takdir edilmektedir.

Uygulama: X İlaç Sanayi ve Ticaret A.Ş. 13 Temmuz 2006 tarihinde firma aleyhine, 4.225.856-TL idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir. Kararın tebliğini izleyen süreçte, Danıştay da bir iptal davası açılmış ve yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir. Bu durum yönetim tarafından kararın iptal edileceği yönünde önemli bir işaret olarak değerlendirilmiştir. (Selvi, 2008: 227)

İdari para cezalarında karşılık ayrılabilmesi için üç kıstasın da mevcut olması durumunda işletme karşılık ayıracak ve finansal tablolarına yansıtacaktır. İşletme yönetimince yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları olası görülmemiştir. Karşılık ayrılmasında gerekli olan yükümlülüğün yerine getirilmesinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları koşulu sağlanamadığı için işletme söz konusu idari para cezası için karşılık ayırmamıştır. İdari para cezasına ilişkin detaylı açıklama koşullu borç özelliği taşıdığı için durumu 31.12.2006 tarihli konsolide bilançosunun dipnotlarında açıklanır.

Uygulama: 2009 yılında Ege bölgesinde faaliyet gösteren şirketlerin faaliyetlerinin yasalara uygunluğu konusunda yapılan ön araştırma sonucunda firma hakkında soruşturma açılmıştır. Firma yönetim kurulu itiraz etmiştir, suçlamaları kabul etmemektedir. Soruşturma devam etmekte olup kesinleşmemiştir. Koşullu borç oluşmuştur. Çözüm olarak mali tablolara herhangi bir tahakkuk yapılmaz. Dipnot açıklaması gereklidir. (Gökçen vd., 2011: 478)

3.4.1.1. Beklenen Değer Yöntemi

Karşılık birçok kalemden oluşursa, her bir kalem olasılıklara göre ağırlıklı olarak tahmin edilir. İstatistiğe dayanan bu metoda beklenen değer yöntemi denir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her noktanın diğerine benzediği durumda, söz konusu olan aralığın orta noktası kullanılır. Tek bir tane sorumluluğun ölçüldüğü durumda, tek başına olması en muhtemel olan sonuç borcun gerçekçi saptanması olabilir. (Çalış, 2012: 107)

En gerçekçi tahmin, işletmenin bilanço tarihinde yükümlülüğü yerine getirebilmesi için ödeyeceği en olası makul tutardır. Tutara ilişkin tahminlerde, benzer olaylara bakılır. Tahminler uzman görüşleri alınarak işletme yönetiminin takdiri ile hesaplanır. Tutar belirsiz ise beklenen değer ve en muhtemel sonuç yöntemleri kullanılır. Tutara ilişkin belirsizlikler kullanılır. Beklenen değer yönteminde, karşılıklar çok sayıda

kaleminden oluşuyorsa, her türlü olasılığa ağırlık verilerek tahmin edilir. Hesaplanacak karşılık tutarı, olasılıkların ağırlığına göre değişecektir. Tüm olasılıklar değerlendirilerek en fazla olması beklenen sonuca göre karşılığın ayrılması gerekir. (WEB_8, 2014: 9)

Beklenen nakit akımı yaklaşımında yükümlülüklerin her birinin tutarı ve olasılıkları tahmin edilir ya da hesaplanır. Hesaplama istatistik bilgileri ve uzman desteği kullanılabilir. Koşula bağlı borç zarar karşılığı = Toplam (koşullu zarar * olasılık) şeklinde hesaplanır. Her bir zarar olasılıkları ile çarpılarak toplanır. (Uluslan, 2004: 206)

Uygulama: Bir işletme koşula bağlı yükümlülükleri için karşılık ayırmak zorundadır. Yükümlülük tutarı 1.000.000 TL'dir. %75 olasılıkla yükümlülük oluşmayacaktır. %20 olasılıkla toplam 1.000.000TL yükümlülük oluşacaktır. %5 olasılıkla 4.000.000 TL'lik yükümlülük oluşacaktır. Toplam karşılık ayrılacak yükümlülük hesaplanırken olasılık hesapları yapılır. (Özerhan, 2012: 458)

$$0.75 * 0 \text{ TL} + 0.20 * 1.000.000 + 0.05 * 4.000.000 = 400.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Uygulama: Bir işletmeye karşı açılan 2.000.000 TL tutarındaki bir davada, işletmenin davayı kaybetme ihtimalinin %45, kazanma ihtimalinin %55 olması durumunda karşılık ayrılacağı sorulmaktadır. (Yükçü vd., 2013: 4)

Kazanma ihtimali daha fazla olduğu için hiçbir karşılık ayrılmayacaktır. Oranların tersine çevrilmesi durumunda ise işletme 2.000.000 TL karşılık ayırabilecektir. Bu tutarın finansal tablolarda yer alması gerek işletme, gerekse tablo kullanıcıları açısından çok önemlidir. %10 gibi düşük bir kaynak çıkışı ihtimalinin bile, davanın seyrine göre karara yönelik bilgi ve belgelerin sağlanması ile kısa sürede %90 gibi çok yüksek bir ihtimale yükselebilmesi de mümkün olabilmektedir.

3.4.1.2. Gerçekleşmesi En Muhtemel Sonuç Yöntemi

Tek bir yükümlülüğün, olayın ölçüldüğünde gerçekleşme olasılığı en muhtemel sonuç, yükümlülüğün en iyi tahmini olmaktadır. Diğer olasılıklarda değerlendirilir. (Çalış, 2012: 108)

Finansal tabloları hazırlarken, herhangi bir duruma ilişkin yükümlülüğün olup olmadığı, işletme aleyhine yeni açılmış bir davanın yükümlülük doğurup doğurmadığı net olarak belirlenemeyebilir. Yükümlülük oluşması ihtimalinin, oluşmaması ihtimaline

göre daha fazla olması durumunda, bir yükümlülük oluşturduğuna karar verilir ve finansal tablolarında karşılık ayrılır. Yükümlülük doğurmadığı durumunda ise bir yükümlülüğün doğmadığı sonucuna varır ve finansal tablo dipnotlarında koşullu yükümlülük olarak açıklanır. (Şavlı, 2014: 190)

Uygulama: İşletmeyi ziyaret eden ziyaretçilerden biri, kaza geçirmiştir. Şirket ihmali sonucu kaza geçirdiği ileri sürülerek, şirkete 30.000 TL’lik dava açılmıştır. 2003 yılında yasal süreç başlamıştır. İşletme itiraz etmiştir. 2003 yılı finansal tablolar onaylanana kadar şirket avukatının raporu işletmenin yükümlülüğü olmayacağı yönündedir. 2004 yılındaki finansal tablolar hazırlanırken ise işletmenin avukatı davadaki gelişmeler nedeniyle işletmenin yükümlülüğü olma olasılığının olduğunu rapor etmiştir. Avukata göre 300 TL ile 1.500 TL arasında değişen bir dava masrafı ödenebileceği tahmin edilmektedir. Avukata göre dava masrafı büyük bir olasılıkla 600 TL olacağı raporlanmıştır. (Özkan vd., 2011: 205)

2003 yılında işletmenin davaya ilişkin yükümlülüğü yoktur. Dava masrafları tahmin edilmez ve karşılık ayrılmaz, koşullu borç olarak kabul edilir. 2004 yılında finansal tablolar düzenlendiğinde ve onaylandığında, yükümlülük vardır. 600 TL gerçekleşme olasılığı en yüksek olasılıktır. İşletme karşılık tutarını 600 TL olarak belirleyecektir. En yüksek tutar 1.500 TL ve en düşük tutar 300 TL için finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılacaktır.

3.4.1.3. Bugünkü Değer Yöntemi

Paranın zaman değeri önemli ise karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. Paranın zaman değeri vardır, karşılıklar iskonto edilir. İskonto oranı piyasa koşullarına göre belirlenen vergi öncesi oranlardır. (Çalış, 2012: 108)

Uygulama: Maden sektöründe faaliyet gösteren firma on yıllık süre ile maden kiralamıştır. Süre bitiminde çevre sağlığı ile ilgili üstlendiği yükümlülükler vardır. Kira müddeti 01.01.2003 ile 31.12.2012 tarihlerini kapsamaktadır. Kira müddeti sonunda yapılacak bu yükümlülük her yıl finansal tablolara indirim yapılarak yansıtılacaktır. İskonto oranı yıllık%10 alınacaktır. Beklenen karşılık 100.000 TL’dir. (İbiş vd., 2013: 147 – 148)

01.01.2003 tarihinde karşılık hesabı

10 yıl sonra beklenen karşılık 100.000 TL

Yıllık indirim oranı %10, indirim günü 3.651 günü.

31.12.2003 tarihi indirim tutarı 38.544 TL'dir. $100000 / (1 + 0,10)^{(3651 / 365)}$

Tarih	Karşılık Tutarı	Formül	Finansman Maliyeti
01.01.2003	38.544	$100000 / (1 + 0,10)^{(3651 / 365)}$	
31.12.2003	42.388	$100000 / (1 + 0,10)^{(3287 / 365)}$	3.844

31.12.2003

Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	38.544
Finansman Giderleri	3.844
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	42.388
Çevre düzenleme karşılığı	
/	

Onuncu yıl yapılacak yevmiye kaydında karşılık tutarı 100.000 TL olacaktır. Her yıl çevre şartlarına göre maliyet gözden geçirilecektir, gerekirse değişiklik yapılacaktır. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri hesabına yansıtılan tutarın da madenden elde edilmesi beklenen on yıllık fayda süresince amorti edilerek maliyete yansıtılması gerekir.

Uygulama: Dış ticaret firması gruba kredi bulup aynı şartlarla firmaya transfer etmektedir. Grup şirketi olan dış ticaret firmasına toplam 184.000.000 TL tutarında kredi kefaletleri vermiştir. Grubun yaptığı genel kredi sözleşmeleri kapsamında, toplam 260.000.000 TL kredi kefaletleri ana holding şirketinden alınmıştır. Firmanın verdiği 4.000.000 TL tutarındaki teminat mektupları ve teminat senetleri tedarikçi firmalara, gerekli kuruluş ve resmi kurumlara verilmiştir. Firma, grubun ticari alacakları için müşterilerden garanti olarak 19.000.000TL'lık alınan ipotekleri bulunmaktadır. Alınan teminat mektuplarının 14.000.000 TL tutarındaki kısmı Kanyon projesinin inşası için yüklenici firmalardan üstlendikleri işi zamanında ve sözleşmeye göre yapmaları için alınan garantilerdir. (Selvi, 2007: 228)

Tüm işlemler bilanço dipnotlarında koşula bağlı varlık ve yükümlülükler başlığı altında raporlanacaktır. Gerekli dipnot açıklamaları yapılacaktır. Grup şirketi işlemleri olarak açıklamaların yapılması gereklidir.

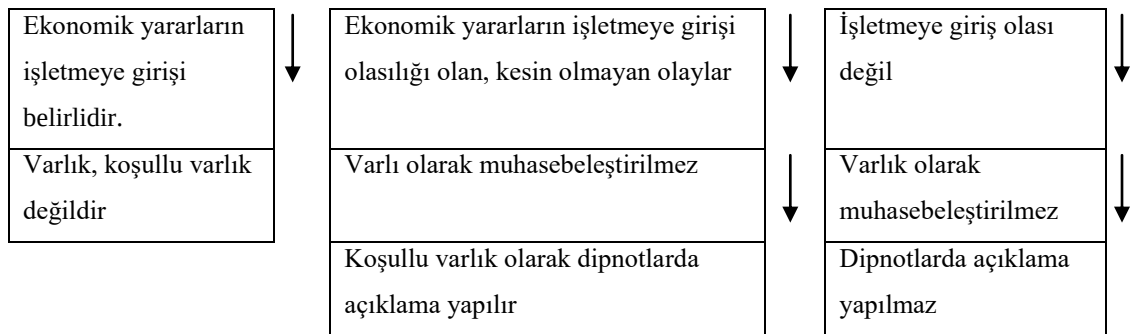
3.5. KOŞULLU VARLIKLAR

Koşullu varlıklar geçmiş olaylardan kaynaklanıp, işletmenin tam olarak kontrolünde olmayan olay veya olaylar sonucu oluşabilecek varlıktır. Olabilecek olaylar bir veya birden fazla olabilir, bu olaylara bağlı olarak varlık oluşabilecektir. (Bozkurt, 2013: 303)

Koşullu varlıklar, genellikle, işletmeye ekonomik fayda girişi sağlama ihtimali doğuran, planlanmamış veya umulmadık olaylardan kaynaklanırlar. İşletmenin hukuki yollardan takip ettiği sigorta şirketinden talep edilen haklar, koşullu varlık olarak nitelendirilir. Koşullu varlıklar finansal tablolara yansıtılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır. (Çalış, 2012: 108)

İşletmenin lehine sonuçlanması halinde alacağı tazminat davası gibi, geçmişe dayanan sebeplerden oluşur, kesin olmayan olay veya olaylara dayanan varlıklardır. (Karabınar, 2013: 8)

Koşullu varlıklar kesin olmadıklarında muhasebeleştirilmezler. Finansal tablolara yansımazlar. Gelirin gelmesi kesine yakınsa koşullu varlık olmaktan çıkar. Tahakkuk yapılmalıdır, finansal tablolara yansıtılmalıdır. (Çetin vd., 2010: 422)



Şekil 3.2 Koşullu Varlıklar İçin Karar Verme Süreci (Özerhan vd., 2012: 473)

Uygulama: Karşı firma devam eden davaya karşılık 2.500 TL ödemeyi kabul etmiş ve ödemiştir. Taraflar tüm davalardan vazgeçmişlerdir. Firma parayı tahsil edip finansal tablolarına aktarmıştır. (Çalış, 2012: 110)

TMS 37 Standardına göre koşullu varlık olarak dipnotlarda açıklanan gelir tahsil edilmiştir. Firma tahsil edilen geliri finansal tablolarına aktaracaktır.

		/	
Kasa		2.500	
	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		2.500
		/	

3.6. EKONOMİK AÇIDAN DEZAVANTAJLI SÖZLEŞME

Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için katlanılacak maliyet beklenen faydayı geçerse bu tür sözleşmelere ekonomik olarak dezavantajlı sözleşme denir. Yani gideri getirisinden fazla olan karlı olmayan sözleşmelerdir. (Gökçen vd., 2011: 470)

İşletmeler sözleşme yaptıklarında bu sözleşmelerden gelir elde etmeyi umarlar. Bazı sözleşmelerde ödenecek bedel, elde edilmesi gereken faydayı aşabilir. İşletmenin o işten zarar etmesine sebep olur. Sözleşmenin şartları yerine getirilirse zarar oluşacaktır, sözleşme yerine getirilmezse yine zarar oluşacaktır. Zararlar için karşılık ayrılması gerekli olacaktır. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, bilanço tarihinde kaçınılamayan yükümlülükler olarak değerlendirilir. (Şavlı, 2014: 196)

Örnek olarak, üstlenilen inşaatın yapılması için hak edişlerden daha fazla maliyete katlanılmasının gerekebilir. Maliyetlerin faydaları aştığı kısmı kadar karşılık ayrılmalıdır. (Karabınar, 2013: 4)

Satın alma siparişleri gibi sözleşmeler bedel ödenmeksizin iptal edilebilir. İptal edilmesi yükümlülüğe sebep olmaz ama ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler bedel ödemediği için iptal edilemezler. Ekonomik olarak taraflara hak ve yükümlülükler doğuran sözleşmeler, ekonomik açıdan dezavantajlı duruma dönüştüklerinde bu standart kapsamına girerler. (TMS 31, 2013: 67)

Uygulama: Firma Fethiye ve Bodrum’da iki otel işletmektedir. Fethiye’deki otel 2005 yılını zararla kapatmıştır. 2006 ve 2007 yıllarını 2.000.000 TL zararla kapatacağı öngörülmektedir. Otel 3.000.000TL’ye kiralanmıştır. Firma kira anlaşmasını sonlandırırsa 8.000.000TL tazminat ödeyecektir. Bodrum’daki otel ise firmanın

kendisine aittir. 2006 yılında toplam zararı 3.000.000 TL olacağı beklenmektedir. (Yıldırım, 2008: 117)

Firma için imzalanan bu sözleşme, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmedir. Firma oteli işletmeye devam ederse 4.000.000 TL zarar edecektir. Sözleşmeyi feshi ederse 8.000.000 TL tazminat ödeyecektir. Firma sözleşmeden çıkmanın en düşük maliyeti olan 4.000.000 TL karşılık ayıracaktır. Firmanın Bodrum’da bulunan oteli de zarar edecektir, fakat otel firmaya aittir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme değildir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme olmadığı için TMS 37 kapsamında karşılık ayrılamaz. Gelecekteki faaliyet zararları için şirket ancak ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme var ise karşılık ayırması gerekecektir.

3.6.1. Hukuki Yükümlülük

Karşılıklar, bazı sektörlerde hukuki bir yükümlülüğün kaynaklanan sebeplerle ayrılır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi kanunen zorunlu ise hukuki yükümlülük olur. Yasal bir nedenden ötürü karşılığın ayrılması gerekecektir. Devam eden mahkeme kararı da hukuki yükümlülük olabilir. (Şavlı, 2014: 189)

Hukuki yükümlülük sözleşmeye dayanabilir. Sözleşme açık ya da zımni hükümlere dayanabilir. Sözleşme yasal düzenlemeye veya diğer kanuni uygulamalara da dayanıyor olabilir. (Bozkurt, 2013: 303)

Uygulama: İşletme yeni mağaza açmak için bir dükkân kiralamıştır. Kira kontratı bir yıllık olarak yapılmıştır. Aylık kira bedeli 1.000 TL’dir. Erken tahliye maddesi yoktur. İşletme mağazayı, altı ay işletmiş ve zarar etmiştir. İyileştirme yapmış fakat başarılı olamamış ve 31.12.2011’de mağazayı kapatmaya karar vermiştir. Ayrılacak karşılık ayrılacak mıdır, eğer başkasına 750 TL’ye kiralayabilme hakkı olsaydı durum ne olurdu diye sorulmaktadır. (İbiş vd., 2013: 153)

Çözüm 1: Kira kontratı gereği altı aylık kira ödenmeye devam edecektir. Bu nedenle ayrılması gereken karşılık bedeli $6 * 1.000 = 6.000$ TL’dir.

Çözüm 2: Kira kontratı gereği altı aylık kira ödenmeye devam edecektir. Bu nedenle ayrılması gereken karşılık bedeli $6 * 1.000 = 6.000$ TL’dir. Alınacak kira bedeli $6 * 750 = 4.500$ TL’dir. Fark $6.000 - 4.500 = 1.500$ TL olacaktır. Fark kadar karşılık ayrılacaktır.

3.6.2. Zımni Yükümlülük

Zımni kabulden doğan yükümlülükte geçmişte yapılan uygulamalardan, yayımlanmış olan politikalardan ya da belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli bazı sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesidir. İşletmenin taahhüt ettiği bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar karşısında geçerli bir beklenti yaratmış olmasıdır. Zımni kabulde, işletmenin geçmiş uygulamaları kadar yayımlanmış politikalarına veya belirgin olarak yapılan açıklamalarına bakılır. İşletme belirli sorumlulukları yerine getireceğini diğer şahıslara taahhüt etmişse, bunun sonucu da işletmenin sorumlulukları yerine getireceğini bekliyorlarsa zımni kabulden doğan yükümlülükten bahsedilir. (Karabınar, 2013: 4)

İş kanunu çerçevesinde zorunlu olmakla beraber, bugüne kadar istifa eden her personeline kıdem tazminatını ödemişse, bu zımni bir yükümlülük doğurmaktadır. Dolayısıyla kıdem tazminatını karşılığını hesaplarken, istifa ederek işten ayrılmasını beklediği personeli içinde karşılık hesaplamak ve finansal tablolarında yansıtmak zorundadır. (Şavlı, 2014: 189)

Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporları ile desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilmektedir. (Yıldırım vd., 2008: 115)

Uygulama: Bir petrol şirketi faaliyet alanında çevresel kirliliğe ilişkin yasal düzenleme yoktur. İşletme çevresel kirliliği önlemeye ilişkin politikaya uyacağını yayınlamıştır. Firma karşılık ayıracak mı? (Özerhan vd., 2012: 456)

Firma politikaya uyacağını açıkladığı için bir beklenti yaratacaktır. Bu beklenti zımni kabulden oluşmaktadır. İşletme gerçekçi bir tahmin hesaplaması ile karşılık ayıracaktır.

Uygulama: Bir işletmenin üretim sürecinden çıkan atıklar, işletmenin tesisinin bulunduğu yerde yer altı sularını kirletmiştir. İşletmenin kirlenmiş çevreyi eski haline getirmesi yasal olarak zorunlu değildir ve açılmış bir dava da yoktur. Ancak, cari raporlama döneminin sonundan önce işletme, izleyen oniki ay içerisinde kirlenmiş çevreyi eski haline getireceğine dair kamuya bir duyuru yapmıştır. (WEB_7, 2009: 13)

İşletme, kirlenmiş çevreyi eski haline getirme sorumluluğunu kabul edeceğini kamuya duyurmuş ve kamuda bu sorumluluğu yerine getireceğine dair geçerli bir

beklenti yaratmıştır. Raporlama döneminin sonunda işletmenin çevreye verilen zararı tazmin etmeye ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülüğü vardır. Çevreyi düzeltmek için gereken nakit akışlarının tutarı belirsizdir. İşletmenin tutarı ve zamanı belirsiz bir borcu bulunmaktadır.

3.7. YENİDEN YAPILANDIRMA

Bir iş kolunun satışı veya faaliyetlerin sona erdirilmesi, işyerlerinin kapatılması, yönetim yapısındaki değişiklikler ve köklü yeniden örgütlenme çalışmalarına, yeniden yapılandırma çalışmaları denir. İşletme faaliyetlerinin konusunda, niteliğinde önemli etkileri olan yapılandırmalara yeniden yapılandırma denir. Yeniden yapılandırmanın maliyetleri için karşılık ayırmak için genel muhasebeleştirme kıstaslarının karşılanması gerekir. (Karabınar, 2013: 4)

Yeniden yapılandırma için işletmenin resmi bir detaylı planı olmalıdır. Bu planda ilgili işletme bölümü, etkilenecek işletme merkezlerinin nereler olduğu, iş hizmetlerine son verilecek personelin kimler olduğunun tespit edilmesi gereklidir. Bu iş sebebiyle yapılan harcamalar ve planın uygulanacağı zaman yer almalıdır. Yeniden yapılandırma planının uygulamaya başlamak suretiyle beklenti oluşturulmuş olması gerekir ya da plandan etkilenecekler duyurulmuş ve onlarda planın uygulanacağına dair beklenti yaratılmış olması gerekir. (Özerhan vd., 2012: 462)

Uygulama: İşletme bir yükümlülük için yönetim kurulu 2012 yılının aralık ayında karar almıştır. Bilanço tarihine kadar hiçbir işlem yapılmamıştır. Karşılık ayrılıp ayrılmayacağı sorulmaktadır. (Özerhan vd., 2012: 463)

İşlem yapılmadığı için kanuni yasal olarak bağlayıcılığı olan bir olay gerçekleşmiştir. Yasal bir yükümlülük doğmadığı için karşılık ayrılmaması gerektiği düşünülebilir. İşlemin yapılmasına ilişkin yapılan planlar yönetim kurulunda onaylanmıştır. Bu durum sebebiyle doğacak maliyet ve giderler için karşılığın ayrılması gerekecektir.

3.8. GELECEKTEKİ FAALİYET ZARARLARI

Gelecekte oluşması beklenen faaliyet zararları için TMS 37'ye göre karşılık ayrılmaz. Zararlar oluştuğu dönemsel ilkesine göre finansal tablolara yansıtılır.

Faaliyetler işletmenin kontrolünde olduğundan faaliyet zararları kontrol edilebilir. (Şavlı, 2014: 196)

Sözleşme nedeniyle yapılmak zorunda olsa bile, çok kuvvetle gerçekleşeceği tahmin edilse bile karşılık ayrılmaz. İşletmenin gelecekteki faaliyetleri önlenabilir. Gelecekteki olabilecek zararları, geçmişteki yükümlülük getiren olayın olmasından kaynaklanmaz. (Yükçü vd., 2013: 5)

3.9. TAZMİNATLAR

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda ya da tazminatin elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar, karşılık tutarını geçemez. Herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alır. (Gökçen vd., 2011: 473)

Bir karşılık ayrıldığında bir yükümlülük için ayrılır. Bu yükümlülüğü yerine getirirken yapılacak ödemeler kesine yakın ise muhasebeleştirilir. (Yükçü vd., 2023: 6)

Tazminat, ayrı bir varlık gibi işlenir. Tazminat için muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez. (Gökçen vd., 2011: 473)

Yükümlülüğün yerine getirilmesi kısmen veya tamamen üçüncü bir kişiye bağlı olabilir. İşletmenin ödeyeceği tazminat mahkeme tarafından belirleniyor olabilir. Ödenecek tutarda mahkeme sonucuna göre değişebilecektir. İşletme mesleki sorumluluk sigortası yaptırmış ise ödeyeceği tazminatı sigorta şirketinden isteyebilir. Tazminatin üçüncü kişi tarafından tahsil edileceği kısmı için finansal tablolarda varlık kalemi yaratılır. Karşılık tutarından mahsup edilmez, ayrıca gösterilir. Yaratılan varlık tutarı ayrılan tazminattan fazla olamaz. Ödenecek yükümlülük tutarı ile sigorta şirketinden alınacak tazminat tutarı, gelir tablosunda netleştirilerek gösterilir. Tahsil edilecek tazminat tutarı, kesin veya kesine yakın değilse karşılık tutarı bilançoda gösterilir fakat alınması beklenen tazminatlar bilançoya yansıtılmaz, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. (İbiş, 2013: 209)

Sigorta poliçesi yaptırmak gibi işletmeler katlanacakları yükümlülük için katlanılacak giderlerin hepsini veya bir kısmını üçüncü kişilerden isteyebilirler. Sigorta şirketi gibi ilgili diğer taraf bunları doğrudan ödeyebilir veya daha sonra firmaya geri ödeyebilir. Tazminatın ödenmesi durumunda veya ödemenin kesin olması beklendiğinde muhasebeleştirme işlemi yapılır. Koşula bağlı olanlar muhasebeleştirilmezler sadece açıklama yapılır. (WEB_8, 2014: 11)

3.10. KARŞILIKLARVE KOŞULLU BORÇLARIN MUKAYESESİ

Koşullu borçlar muhasebeleştirme kıstasını karşılamamışlardır. Karşılıklar ise muhasebe kıstaslarını karşılamamış ve muhasebeleştirilmiştir. (Gökçen vd., 2011: 471)

Açıklama olarak karşılıklar hesaplanabiliyorsa bilançoda yer alır, tahmin olasılığı yoksa finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Kaynakların işletmeden çıkma olasılığı fazla ise finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. (Öğüz, 2007: 64)

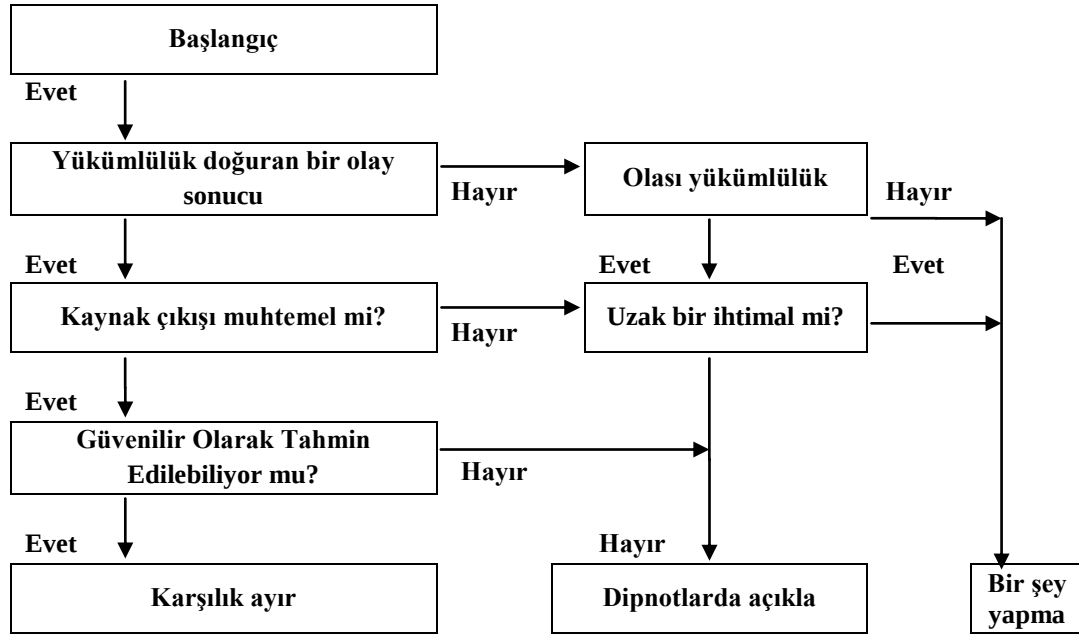
Koşullu durumlar kar veya zarara etkisi açısından belirsizlik içerir. Belirsizliğin ortadan kalkması olayın olup olmamasına bağlıdır. Borç karşılıkları için güvenilir bir tahmin yapılabilmelidir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden kaynak çıkışı olasılığı yüksekse, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler. Aleyhte açılmış tazminat davaları, garantiler, çevre zararları tazmin karşılıkları gibi dava konusu olan ihtilaflı borçlardan bazılarıdır (Karagül, 2013: 32). Tablo 3.2’de neyin karşılık neyin koşullu borç olduğunun örneklerine yer verilmiştir.

Tablo 3.2 Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Örnekleri (Özerhan vd., 2012: 472)

Karşılıklar	Koşullu Borçlar
Dava Karşılıkları	Devam etmekte ve aleyhine açılan davalardan karşılık
Emeklilik karşılıkları	ayrılmayanlar
Yeniden yapılandırma karşılıkları	İşletme aleyhine olan tazminat talepleri
Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme karşılıkları	Patent hakkı ihlalleri veya çevreye verilen zararlar.
Garanti gider karşılıkları	Verilen teminat mektupları
Emeklilik karşılıkları	Satıcılara ciro edilen senetler

3.10.1. Karar Ağacı

Karar ağacı ile karşılık ayrılıp ayrılmayacağına, koşullu borç olup olmayacağına karar verilmesinde bir araç olarak kullanılabilir. Şekil 3.3'te karar ağacı örneği verilmiştir.



Şekil 3.3 Karar Ağacı ile Karar Verme Süreci (İbiş vd., 2013: 139)

3.10.2. Karşılık ve Koşullu Borç Durumlarının Belirlenmesi

Dönemde gerçekleşen bir olayla ilgili yükümlülük için karşılık ayrılarak mı yoksa koşullu borç olarak mı raporlanacağını belirlemede olayların gerçekleşme yüzdesi tahminleri önemli olmaktadır. Tablo 3.3'de karşılık veya koşullu borç olarak raporlanacağını kararını verirken, hangi olasılıkların dikkate alınması gerektiği anlatılmaktadır. Gerçekleşme olasılığının %50 üzeri olması durumunda karşılık ayrılması, %50'nin altında olması durumunda dipnotlarda açıklama yapılması, eğer olasılık %5'ten az ise dipnotlarda açıklama yapılmasına bile gerek olmadığı ifade edilmiştir. (Karagül, 2013: 32)

Tablo 3.3 Karşılık ve Koşullu Borç Olarak Raporlanma Durumları (Özarhan vd., 2012: 472)

Sonuç	Olasılık	Raporlama
Hemen hemen kesin	En az %90	Karşılık yükümlülük olarak raporlama
Muhtemel	%51-%89	Karşılık yükümlülük olarak raporlama
Mümkün	%5-%50	Dipnotlarda açıklama yeterli
Uzak ihtimal	%5'ten az	Açıklamaya gerek yok

3.11. KARŞILIKLARIN İNCELENMESİ

Karşılıklar muhasebe uygulamalarını etkileyen mevzuat göre farklı olarak ele alınması gerekir. Hangi kanun kapsamında ise ona uygun uygulamalar yapılmalıdır.

3.11.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Karşılıklar

TMS'lerin nasıl uygulanacağı ve kapsamı 6102 sayılı TTK'da düzenlenmiştir. KKG'nın tarafından düzenleme yapılacağı belirtilmiştir. SPK, BDDK'nın yapacağı düzenlemeler, KKG'nın yapacağı düzenlemelere ve TMS uygulamalarına aykırı olamaz. (WEB_6, 2014: 33)

Muhasebe uygulamalarının yasal çerçevesi 6102 sayılı TTK'da madde 64, 88 ve geçici madde 1'de düzenlenmiştir. 6102 sayılı TTK'ya göre işletmelerin tutacağı yasal kayıtlar vergi kanunlarına uygun olacaktır. 6102 sayılı TTK madde 64'e göre defter tutma, mali tablo düzenlenmesi gibi muhasebe işlemleri 213 sayılı VUK'ta ve diğer vergi kanunlarına uygun olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Vergi dairesi işletmelerden mali tablo hazırlamalarını isteyebilecektir. İşletmeler muhasebe dönemlerinde iki finansal tablo oluşturmak durumundadırlar. Finansal tablolardan biri VUK'a göre hazırlanıp vergi dairesi tarafından istenebilecektir. Diğerisi ise TTK'ya göre hazırlanacak finansal tablolar seti olacaktır. 6102 sayılı TTK madde 88'de finansal tabloların hazırlanması düzenlenmiştir. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde KKG'nın yayımladığı düzenlemelere, TMS'lere, kavramsal çerçevedeki muhasebe ilke ve yorumlarına uymak zorundadırlar. (WEB_6, 2014: 30)

TTK madde 466'a göre yedek akçeler karşılıklara benzer, fakat tam anlamı ile karşılık değildir. Yedek akçeler, TTK'ya göre safi kardan ayrılmaktadır. Kardan ayrılıp mali bilançoda gösterilen hesaplardır. Kardan indirilebilen türde bilançonun pasifinde

yer alan hesaplardır. Doğması muhtemel herhangi bir zarar nedeniyle karşılık ayrılabilmesi için kanun hükmüne ihtiyaç vardır. (Yıldırım, 2008: 110)

Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır. Özellikle bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar bilanço günü ile yıllık finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile dikkate alınır. Kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır.

3.11.2. Türk Borçlar Kanunu Açısından Karşılıklar

Türk Borçlar Kanununa göre çeşitli karşılıkları ayırmak gerekebilir. Taraflar arasında yapılan anlaşma ile ortaya çıkabilir. TBK'na göre, sözleşmeyle satıcı garanti taahhüdünde bulunabilir. Garanti süresi ürünün ayıplarını ihbar süresi olarak verilebilir. Taraflar ihbar süresi içinde haklarını kullanabilirler. Satıcılar ticari mallarda malın ayıplı çıkmasına karşı garanti vermek zorundadırlar. (Yıldırım, 2008: 111)

3.11.3. Vergi Usul Kanununda Karşılıklar

Vergi Usul Kanunu madde 288'e göre karşılıklar, mevcut olan veya olması beklenen, miktarı kesin olarak belirlenemeyen, borç olan, işletme için belli zararları karşılamak için ayrılan meblağlara denir. TMS 37 ile ayrılan karşılıklar için vergi mevzuatımızda açıklayıcı düzenlemeler yeterli değildir. Karşılıklar mukayyet değerleri ile pasifleştirilir. Karşılık ayrılacak zararlar, mevcut olan ya da ortaya çıkması beklenen zararlardır. Bu zararların işletme için borç niteliğinde olması gerekiyor, öz sermayeyi azaltan işlem olmalıdır. (Akbulut, 2012: 871)

VUK'da karşılık kavramı bazı zararları karşılamak amacıyla ayrılan meblağları ifade etmek için kullanılır. Ülkemizde bu uygulama daha çok karşılık ayırma olarak ifade edilmektedir. Madde hükmünde karşılık ayrılacak zararlar, ortaya çıkan ve ortaya çıkması muhtemel zararlar olmak üzere ikiye ayrılmakta ve bu zararlar için karşılık ayrılabilmesi şartlara bağlıdır. (Topaloğlu, 2012: 280)

TMS 37 standardına göre karşılığın ayrılması, zaman ve tutar bakımından belirsizdir. Şüpheli ticari alacak karşılığının vergisel boyutu ile ilgili olarak düzenlemeler TMS 37'de yer almamaktadır. Şüpheli ticari alacak karşılığı ile ilgili diğer bir düzenleme TMS 12 Gelir Vergisi standardında yapılmıştır. (Bezirci, 2011: 57)

Vergi mevzuatında tahakkuk ilkesi nedeniyle gerçekleşmesi beklenen zararları kesinleşmelerini müteakip gider yazılması gerekir. Fakat TMS 37’de karşılıkların tahmini söz konusudur. Karşılıkların kullanılması finansal tablo güvenilirliğini azaltmaz arttırır. Borçların kesinleşmeleri genelde ödendikleri dönemde olmaktadır. Bu tür bazı zararların gider yazılabilmesi özel vergi kanunlarında doğrudan ödeme esasına bağlanmışlardır. (Akbulut, 2012: 871)

Karşılık giderleri hesabına yapılan kayıt eğer değer düşüklüğü V.U.K’nun 278 maddesi gereğince tespit edilmişse kanunen kabul edilebilir nitelikte bir giderdir. Aksi durumda değeri düşen mallara ilişkin ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen giderlerdir.

3.11.4. SPK’da Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Varlıklar

KGK muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri yapmaktadır. Bu düzenlemeye tabi olmayan şirketler isteğe bağlı olarak TMS uygulamalarını yapabilir. TMS 37’ye uygun finansal raporlama yapabilirler. SPK’ya tabi şirketler TMS’ye uygun olarak finansal tabloları oluşturmak zorundadırlar. Finansal tabloların hazırlanmasında KGK’nın yayınladığı TMS/TFRS dikkate alınır. İşletmeler KGK kurumunun düzenlemelerine uymakla yükümlüdürler. KGK’nın tebliğine göre finansal tablolar yıllık ve ara dönemler halinde düzenlenir. SPK’ya tabi şirketler bu kurumun düzenlemelerine göre yıllık ve üç, altı, dokuz aylık ara dönemlerde finansal tablolarını düzenlerler. (WEB_6, 2014: 34)

İşletmelerde, Vergi Usul Kanununa göre finansal tablo hazırlarken, ilgili mevzuatlara göre düzenleme yapılır. TMS’ye uygun finansal raporlama yapmayan şirketler finansal tablolarını ilgili mevzuata ve tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlerler. SPK’ya tabi şirketler hem TMS’ye uygun olan ve VUK’un uygun olan finansal tablolarını kamuoyuna eşzamanlı olarak açıklarlar ve herkes tarafından ulaşılabilir hale getirirler. (WEB_6, 2014: 42)

Kamuya açıklanacak ve kurulun istediği tüm finansal tablolar ve raporlar, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve SPK kurulunun düzenlemelerine uygun olarak hazırlanacaktır. TMS 37 düzenlemelerine bütün halka açık firmalar uyacaklardır. SPK’ya tabi şirketler, finansal tabloları bağımsız denetimden geçireceklerdir. Bağımsız denetimde TMS’a uyumları kontrol edilecektir. (Can vd., 2014: 144)

İşletmeler tutmakla yükümlü oldukları kanuni defterler ve belgeler üzerinde değişiklik yapamazlar, SPK'ya ve diğer mevzuata uygun olması için tutmaları gereken bilgileri tutamazlar. Bu sebepler yüzünden ek olarak Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri tutarlar. Kayıtları hem yasal defterlere yaparlar hem de sermaye piyasası muhasebe defterine yaparlar. Sermaye piyasası muhasebe defteri elektronik ortamda tutulabilir, TTK'da ticari defterlerin saklanması için gereken süre kadar saklanır ve temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır. (WEB_6, 2014: 42)

3.11.4.1. SPK'da TMS 37 Dipnot Açıklamaları

Ticari borçlar, üçüncü kişilere ve tedarikçilere olan borçlardır. TMS 37'ye göre borcun ticari borç sayılabilmesi için faturasının kesilmiş veya tedarikçi ile bağlayıcı olarak mutabakata varılmış olması gerekir. Raporlama tarihinde finansal tablolara alınma kistaslarını sağlayan ancak mutabakat yapılmamış borçlar tahakkuk olarak sınıflandırılır. Tahakkuklar finansal durum tablosunda Ticari Borç Kalemleri içinde gösterilir. Borçların TMS 37 kapsamındaki kesinleşme ve tahakkuk durumlarına ilişkin açıklamalar dipnotta yapılır. Ticari borçlar vadeleri oniki aydan daha uzun olsa dahi işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde ise bu tür borçların kısa vadeli yükümlülüklerde sınıflandırılması esastır. Alacakların TMS 37'ye göre kesinleşmeleri ve tahakkuklarına ilişkin açıklamalar dipnotlarda yapılır. (WEB_4, 2013, 25)

Tablo 3.4 SPK Dipnotları Kullanımı (WEB_4, 2013: 13)

DİPNOT ADI	İLGİLİ TMS/TFRS
Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd

Olası tazminatlar, cezalar ve zararlar, yeniden yapılandırma için ayrılan karşılıklar, ekonomik açıdan dezavantajlı olan sözleşme nedeniyle ayrılan karşılıklar ile TMS 37 kapsamında ayrılmış olan diğer karşılıklar, alt kalemlerde gösterilir. Teminat rehin ve ipoteklere ilişkin bilgiler, dipnotlarda açıklama yapılır. (WEB_4, 2013: 26)

3.11.4.2. SPK'da Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar Dipnotu

Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar dipnotu ile TMS 37'ye göre ayrılan karşılıklar ile finansal tablolara yansıtılmayan koşullu varlık ve koşullu yükümlülükler açıklanır.

Yatırım ortaklıkları ve finansal kuruluşlar dışında kalan payları Borsa’da işlem gören şirketlerin vermiş oldukları teminat, rehin ve ipoteklere ilişkin açıklamalar formata göre yapılacaktır. (WEB_18, 2013)

Borç karşılıkları açıklamalarında, karşılıkların şirketin bilanço tarihi itibarıyla mevcut bulunan ve geçmişten kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışının gerçekleşme olasılığının olması ve yükümlülük tutarı konusunda güvenilir bir tahminin yapılabilmesi durumunda muhasebeleştirilir. (WEB_18, 2015: 24)

Yükümlülüğün geçmiş olaylardan kaynaklanması ve mevcut olması gerekir. İşletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan gelecekteki kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesinin ile teyit edilmesi ile ölçülür. (WEB_18, 2015: 52)

Koşula bağlı varlıklar mali tablolara yansıtılmayıp ekonomik getiri yaratabileceği olasılığı yüksekse dipnotlarda açıklanır. Koşula bağlı yükümlülükler ise kaynak aktarımı olasılığı yüksek değilse mali tablolara yansıtılmayıp dipnotlarda açıklanır. (WEB_11, 2015: 17)

3.11.4.3. SPK’da Taahhütler Dipnotu

Sözleşmelerden kaynaklanan taahhütler; maddi veya maddi olmayan duran varlık alımlarından, yatırım için gayrimenkul alımlarından, geliştirme, tamir, güçlendirme işlemlerinden, finansal kiralamalardan ve faaliyet kiralamalardan, taahhütlerle, iş ortaklıklarının taahhütleri için işletmenin katlandığı sorumluluklar, vb. konulardaki açıklamalara bu dipnotta yer verilir.

3.11.4.4. SPK’da Karşılıklar Dipnotu

Karşılıkların zamanı veya tutarı belli değildir. Yükümlülüktür. TMS 37 kapsamında ayrılmış olan karşılıkları gösteren karşılıklar: çalışanlara sağlanan faydalar standardınca çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olan karşılıklar, finans sektörü faaliyetlerine ilişkin karşılıklar, garanti karşılıkları, olası tazminat, ceza ve zararlar, yeniden yapılandırma karşılıkları, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için ayrılan karşılıklardır. Diğer karşılıklar, alt kalemlerde gösterilir.

3.11.5. Bankalar Kanunu Karşılıklar ve Teminatlar

BDDK tarafından bankaların 2006 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uymaları için düzenlemeler yapılmıştır. BDDK tarafından muhasebe alanında ve tekdüzen hesap alanında düzenlemeler yapılmıştır. (Dinç vd., 2013: 14)

3182 sayılı Bankalar Kanununa göre bankalar muhtemel zararlar karşılığı ayırmak, zorunlu bir yedek akçedir. Zarar hali gerçekleşeceği zaman, bu karşılıktan yapılacak mahsuplar tamamen ikmal edilene kadar, yeni karşılıkların ayrılması gerekmektedir. (Yıldırım, 2008: 112)

3.11.6. Tüketici Haklarını Koruma Kanunu Açısından

Garantiler için karşılık ayrılır. 4077 sayılı Tüketici Hakları Koruma Kanununa göre ayıp daha sonra ortaya çıksa bile ayıplı hizmet talepleri için karşılık ayrılabilir. (Yıldırım, 2008: 112)

3.11.7. DMS 19 Devlet Muhasebe Standardı

DMS 19'un amacı karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıkların tanımlanması, karşılıkların muhasebeleştirilmesinin sağlanması, bunların ölçülmesi, bunlarla ilgili yapılması gereken açıklamalar ve mali tablolarda gösterilmesi gereken bilgiler hakkındaki esas ve usulleri belirler. (WEB_5, 2015)

3.12. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA KARŞILIKLAR

Tutarları kesin olmadığı için tahmini gerektiren borçları ifade için karşılık terimi kullanılmaktadır. Karşılıklar, ihtiyatlılık kavramı gereğince ayrılmaktadırlar. İşletmeler karşılık ayırabileceklerdir. Dönem karını düşürmek için gereğinden fazla karşılık ayırmayacaklardır. İşletme ile ilgili karar verenlerin kararlarını etkileyecek şekilde dönem karını daha yüksek ya da daha eksik göstermek için karşılık ayırmayacaklardır. (Kaban, 2007: 20)

Tekdüzen Hesap Planında hem aktif hesaplardaki değer kayıpları, hem de muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayrılması öngörülmüştür. Gider ve yükümlülük

karşılıkları, giderlerin oluşma ve yükümlülüğün doğması riskinin belirlenmesiyle pasifte bir fon olarak yer almaktadırlar. (Kaban, 2007: 21)

Bu gruba ait borçlar, bilanço gününde ortaya çıkmış olmasına rağmen henüz alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş olan giderlerin dönemsellik kavramı gereğince dönem kârından indirilmesini sağlarlar. Borç ve gider karşılıkları grubu hesaplarından oluşur. Tablo 3.5’da Tekdüzen hesap planındaki borç ve gider karşılıkları sınıflamasına yer verilmiştir. (Ekergil vd., 2013: 112)

Tablo 3.5 Tekdüzen Hesap Planında Borç ve Gider Karşılıkları (Ekergil vd., 2013: 112)

37	Borç ve Gider Karşılıkları	47	Borç ve Gider Karşılıkları
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		
371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri		
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı	472	Kıdem Tazminatı Karşılığı
373	Maliyet Giderleri Karşılığı		
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Üretimle ilgili dava ve icra masrafları ile noter masrafları, iş güvenliği ile ilgili kırtasiye masrafları, iş güvenliği eğitim masrafları gibi masraflar, genel üretim maliyetleri ana hesabında muhasebeleştirilirler. Vergi, resim, harçlar gibi yasal harcamalar genel üretim maliyetleri ana hesabı altında muhasebeleştirilirler. (Gündüz, 2014: 119)

Borçlar, tahakkuklar gibi yükümlülükler tutarları ve zamanları bellidir, karşılıkların tutar ve zamanları belli değildir. Ticari borçlar ise konusu belli, ödemesi belli olan tedarikçi ile resmi olarak anlaşmanın sonucudurlar. Tahakkuklar alınan bir şeye ya da hizmete ait olan fakat ödenmemiş, faturası kesilmemiş olan veya tedarikçi ile kesin anlaşma yapılmamış olan borçlardır. Ticari borçlar ile tahakkuklar arasındaki fark, kesin olup olmamasıdır. Karşılıklar tahakkuklardan daha belirsizdir. Tüm karşılıklar koşulludur. (Netek, 2011: 97)

3.13. TMS 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR'A GÖRE KARŞILIK KAYITLARI

Bilanço tarihinden sonra, bilanço onaylanmadan olan olaylar için TMS 10 standardı kullanılmalıdır. Finansal tablolar dönem sonunda hazırlanır, onaylanması ve yayımlanması süreç alır. Onaylanana kadar geçen aralıktaki olaylar TMS 10 standardı kapsamındadır. Bu aralıktaki olan olaylar firmanın finansal durumunu etkiler ve karar verenler yanlış karar verebilirler. Bilanço tarihinden sonra onay tarihinden önceki olaylar düzeltme gerektiren olaylar ve düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayrılır. (Pamukçu vd., 2009: 72)

İşletmede önceki yılın kapanışı yapılmışsa, işletme dönemi karlı kapatmışsa, kapanış kaydı iptal edilir, Dönem Karı hesabına alacak kaydı yapılarak düzeltme kaydı yapılır. Dönem zararlı kapatılmışsa, Dönem Net Zararı hesabı kullanılır. (Yükçü vd., 2013: 24)

İşletme önceki yıl kapanışı yapılmamışsa normal karşılık ayrılacaktır. İlgili gider hesabına borç, Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabına alacak kaydı yapılır. İşletme önceki yıl kapanışı yapılmışsa, işletme dönemi karlı kapatmışsa, kapanış kaydı iptal edilir. Dönem Karı hesabına düzeltme kaydı yapılır. Dönem zararlı kapatmışsa Dönem Net Zararı hesabı kullanılır. (Yükçü vd., 2013: 24)

Bilanço tarihinde mevcut olmayıp bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşulların bulunduğu durumudur. Bilanço tarihinden sonra olan olup düzeltme gerektirmeyen olayların önemli bölümü için finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Bilanço tarihinden sonra ve onay tarihinden önce olan olaylar sonucu dava açılırsa dipnotlarda belirtilir. Bilanço tarihinden sonraki düzeltme yapılması gerekmeyen önemli olayların finansal tablolarda açıklanmaması, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir. Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerekmeyen olaylar dipnotlarda açıklanır. (Pamukçu vd., 2009: 75)

Açıklamalar kısmında bilanço tarihindeki koşullarla ilgili açıklamalar yapılır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar finansal tabloları etkilemese bile finansal tablolarda açıklama yapılarak finansal tablolar güncellenir. TMS 37 standardına göre karşılık ayrılması gerekiyorsa ayrılır, ayrılması gerekmiyorsa koşullu borçlar güncellenir. (Pamukçu vd., 2009: 77)

Uygulama: 2011 yılında firmaya 350.000 TL dava açılmıştır. Firmanın avukatının verdiği bilgiler incelenerek gerekli çalışmalar yapılarak 31.12.2011’de dönem sonunda 250.000 TL karşılık ayrılmıştır. 15 Şubat’ta mahkeme sonuçlanmıştır. Firmanın 300.000 TL ödeme yapmasına karar verilmiştir. Dava 15 Mart öncesi bir tarihe dayandığından düzeltme gerektiren bir olaydır. Finansal tablolara 300.000 TL borç ve gider yansıtmak zorundadır. (Yükçü vd., 2013: 24)

Çözüm 1: İşletme 2011 yılı kapanış yapılmamışsa çözümde fark olan 50.000 TL için aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekir.

31.12.2011		
Karşılık Giderleri	50.000	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		50.000
/		

Çözüm 2: İşletme 2011 yılı kapanış yapılmışsa çözümde fark olan 50.000 TL için aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekir.

31.12.2011		
Dönem Net Karı	50.000	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		50.000
/		

Uygulama: Firma kazanacağını hesapladığı dava için dönem sonu karşılık ayırmamıştır. 15 Ocak 2009’da dava firma aleyhine sonuçlanmıştır. Firma 10.000 TL ödemesi kararlaştırılmıştır. (Pamukçu vd., 2009: 72)

31.12.2008		
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	10.000	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		10.000
/		

Dava sonucu kesinleşmiştir. 15 Ocak 2009 tarihinde işletmenin finansal tabloları onaylanmamıştır. 31 Aralık 2008 tarihli finansal tablolarında düzeltme yapılacaktır. Düzeltme gerektiren olay bilanço tarihinde vardır, olay finansal tabloyu etkiliyor

olduğundan düzeltme yapılır veya daha önce finansal tablolara alınmayan kayıtlar finansal tablolara yansıtılır.

BÖLÜM 4. TMS 37 MUHASEBE UYGULAMALARI

TMS 37 nolu muhasebe standardına göre, karşılıklar mevcut bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi işletmeden bir kaynak çıkışına sebep olacağı için borç olarak muhasebeleştirilir. Karşılık tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi mecburi tutulmuştur. Bir karşılığın finansal tablolara yansıtılması için koşulların sağlanması gerekir. Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün, hukuki ya da zımni kabul olması gerekir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması gerekir. Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi gerekir. Yukarıdaki hususlar dışında ayrılan karşılıklar finansal tablolara aktarılamazlar. Finansal tabloların dipnotlarında açıklanırlar. (Yıldırım vd., 2008: 105)

Bu çalışmada KGK tarafından TMS/TFRS'ye uygun bir hesap planı yayımlanmadığından, yevmiye kayıtlarında hesap kodlarına yer verilmemiştir.

4.1. TMS 37 KARŞILIK TUTARININ MUHASEBE KAYDI

TMS 37 kapsamındaki karşılıklar borç ve gider karşılıklarıdır. Bilançonun pasifinde yer alır. Karşılıklar finansal tablolarda ayrı gösterilir. Tahakkuklar ticari veya diğer borçların bir parçasıdır. (Yükçü vd., 2013: 2) Bilançonun düzenlendiği tarihte mevcut olan ve tutarının ne olduğu kesin olarak bilinmeyen hesaplardır ya da ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen borç ve giderler için ayrılan gruptur. Hesaplandığı dönemde veya izleyen dönemde ödeneceği kabul edilen hesaplar Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında izlenir. (Çetin vd., 2010: 414)

Karşılıklar kullanıldıklarında belirlenen amacı dışında kullanılamaz. Daha sonra farklı amaçlarla kullanılamaz. TMS 37 standardına göre ayrılan karşılıklar, bilanço tarihlerinde gözden geçirilir. Gerekli ise en iyi tahmin esasına göre düzenlenirler. Bir karşılık ayrıldıktan sonra, karşılığın fazla ayrılmış olduğu anlaşılırsa, işletme bu fazlalığı diğer karşılıklarla mukayese ederek netleştirme yapamaz. Her bir karşılık ayrı olarak birbirinden bağımsız olarak işlem görür. Karşılıklar toplu olarak yeterli olup

olmadığı mukayesesi yapılmaz. Aynı kalem olarak değerlendirilir, daha sonraki dönemlerde kaynak çıkışı olasılığı yoksa ayrılan karşılıklar iptal edilir. (Yükçü vd., 2013: 8)

4.2. İLGİLİ GİDER HESABININ SEÇİMİ

İlgili gider hesabının seçimi olaya göre değişir. Karşılık ayrılma nedeni işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili ve düzenli ise Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar hesabı kullanılır. (Çetin vd., 2010: 416)

Karşılık giderleri muhasebeleştirilirken bu karşılık ödenmiş olsa, hangi hesap grubu kullanılacaksa, ilgili hesap için aynı hesap grubu kullanılır. Hesap grubu belirlenirken kısa vadeler için 37 hesap grubu kullanılır, uzun vadeler için ise 47 hesap grubu kullanılır ve alacak kaydı yapılır. (Yükçü vd., 2013: 7)

Sigorta ettirilmemiş işletme varlıklarının yangınla, patlamayla, iş kazaları sebebiyle vb. gibi nedenlerle kayba uğraması zarar görmesi hatta yol olması riski, şirket aleyhine tazminat davaları açılması gibi koşullu borçlar, işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsızdır. Sık olarak ortaya çıkması beklenmez. İşletmenin olağan faaliyetlerinden değildir. İşle ilgili değilse bu giderlerin Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabına atılması gerekir. (Ulusan vd., 2004: 213)

Şirket aleyhine açılan iş hukuku ile ilgili davalar işletmenin hangi fonksiyonu ile ilgili ise ilgili gider hesabında izlenir. Koşullu borçlar için olan karşılıkların dava masrafları Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabında izlenir. (Çetin vd., 2010: 416)

TMS 37 karşılık ayrılırken bugünkü değer yöntemi uygulanırsa, karşılığın değeri zamanla değişecektir. Bugünkü değere indirgenmiş değeri nominal değerinden küçüktür. En sonunda nominal değere ulaşacaktır. Bu artışın yani borçlanma maliyetinin çıktığı dönemde muhasebeleştirilmesi gereklidir. (Ulusan vd., 2004: 214)

		/		
Finansman Giderleri			XX	
	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			XX
		/		

Uygulama: Firma 2012 yılında kimyasal atıklarının imhası için bir şirketle anlaşmış ve 6.000 TL peşin ödemiştir. 2013 yılında firma faaliyetlerine devam etmekte olup atıklar oluşmaya devam etmektedir. 2013 yılında da 2012 yılında olduğu gibi üretime devam edilecektir. Atıkların oluşma sebebi geçmiş olaya dayanmaktadır. Atıklara karşılık ayrılacak mı? (Çalış, 2013: 187)

Firma 2012 yılındaki gibi üretimine devam etmektedir. İşletmenin 2013 yılındaki faaliyetlerinin oluşacak kimyasal atıkları geçmişteki bir olaydan kaynaklanmaktadır. Kimyasal atıkların imhası sonucunda ekonomik fayda içeren kaynaklar işletmeden çıkacaktır. Tutar geçmiş yıllardan bilindiği için güvenilir olarak tahmin edilebilmektedir. TMS 37 standardına göre karşılık ayrılması gerekmektedir. Kimyasal atıkların imha edilmesi için Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabına alacak verilerek karşılık ayrılır. İlgili gider hesabı ise Genel Üretim Giderleri hesabına ise borç verilir.

Genel Üretim Giderleri	6.000
Atık imha gideri	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	6.000

4.3. KISA VADE DAVA KARŞILIK TUTARININ AYRILMASI

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkelere göre işletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilir. Bir yıl içinde vadesi gelmemiş borçları ise uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında gösterilir. Dönem sonunda ise vadeleri bir yılın altında olanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki hesaplara aktarılır. (Topak, 2014: 29)

Bugünkü değer yöntemi kullanıldığı zaman, karşılık tutarının bugünkü değeri ile nominal değeri arasındaki farkın zamanının geçmesine bağlı olarak gösteren, iskonto tutarı ortaya çıktığı dönemde muhasebeleştirilecektir. Ayrılan karşılıklar muhasebe dönemi sonunda gider olarak muhasebeleştirilir. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı, kısa vadeli diğer borç ve diğer karşılıkları için kullanılır. Bir yıl içinde

ödenecekse kısa vadeli Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı kullanılır. (Ulus, 2004: 212)

Kısa vade karşılık ayrılırsa gider hesabı Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabı veya ilgili gider hesabıdır. (Elitaş, 2011: 265)

		/		
Diğer Olağan Gider ve Zararlar			XX	
	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			XX
		/		

İlgili gider hesabı koşullu borç zararına sebep olayla ilişkili olarak değişir. Düzenli olarak veya sık oluşmaları beklenmez. Koşullu borç zararına sebep olan olaylar için saptanan tutarlar, Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabına kaydedilecektir. Dönem sonlarında uzun vadeli Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabına kaydedilir, vadesi bir yılın altına düşen uzun vadeli olan koşullu borç ve zarar karşılıkları kısa vadeli Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabına aktarılır. (Ulus, 2004: 212)

Uygulama: 31.12.2009 tarihinde şirket aleyhine açılmış ve devam eden 631.328 TL'lik işçiler veya onların mirasçıları tarafından açılan iş kazaları nedeniyle açılan davalar bulunmaktadır. Davalardan firma aleyhine sonuçlanabilecekler için 31.12.2009 tarihinde 374.140 TL karşılık ayrılmıştır. (Gökçen vd., 2011: 479)

Standarda göre karşılık ortaya çıkmıştır ve karşılık tahakkuk ettirilecektir. Firma dipnotlarda belirtip karşılık ayırdığı tutarı muhasebeleştirecektir.

		/		
Diğer Olağan Gider ve Zararlar			374.140	
	Kanunen kabul edilmeyen giderler			
	Diğer ceza ve tazminat karşılıkları			
	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			374.140
		/		

Uygulama: Çimento şirketlerine yapılan inceleme sonucu ceza kesilmiştir. Yargı yolu açık olmak üzere 106.800 TL ceza verildiği sözlü olarak açıklanmıştır. İşletmeye gerekçeli karar ulaşmamıştır. Gerekçeli karar ulaştıktan sonra şirket yargı yoluna başvurmayı planlamaktadır. Bu cezalarla ilgili yapılacak ödemeler paranın zaman değeri

dikkate alınarak hesaplama yapılmış ve 81.500 TL'ye indirgenmiş karşılık tutarı finansal tablolara yansıtılmıştır. (Çalış, 2012: 109-110)

TMS 37 Standardına göre karşılık ayrılması gerekiyor. Karşılık ayrılan tutar muhasebeleştirilecektir. (Çalış, 2012: 109-110)

Diğer Olağan Gider ve Zararlar	81.500
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	81.500

Uygulama: Firma hakkında soruşturma yapılması kararı verilmiş ve yapılan soruşturma neticesinde 19 Ocak 2007 tarihinde alınan karar firmalara tebliğ edilmiştir. Bu karar ile firmaya 2001 yılı net satışlarının tahminen binde 7,5'i oranında olmak üzere 1.210.750TL idari para cezası kesilmiştir. Firmanın kararın iptaline yönelik olarak yargıya başvurma hakkı bulunmaktadır. (Selvi, 2008: 225, 226)

İdari para cezasına karşılık ayrılabilmesi için üç kıstasın sorgulanması ve üçünün de mevcut olması gerekmektedir. Üç koşulun birlikte varlığı durumunda işletme karşılık ayıracak ve finansal tablolarına yansıtacaktır.

Kriter olarak geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük vardır. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları muhtemeldir. Yükümlülük tutarı güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyordur. İdari para cezası tutarının tamamı için ayrılan karşılık, Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar hesaplarında muhasebeleştirilmiştir. (Selvi, 2008: 225, 226)

Karşılık Giderleri	1.210.750
İdari para cezası karşılık gideri	
Diğer Borç ve Giderler Karşılıkları	1.210.750
İdari para cezası karşılık gideri	

4.4. GELİR TAHAKKUKU

Firma alacağı kesinleşene kadar muhasebe kaydı yapmayacaktır. Dipnot açıklaması yapar. Tazminatı alacağı tebliğ edilinceye kadar tahakkuk kaydı yapacaktır. (Elitaş, 2011: 265)

		/	
Gelir Tahakkukları		XX	
	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		XX

Davayı kazanan firmanın gelir elde ettiğinde geliri tahakkuk ettirmesi gerekir. Dava sonuçlanınca, tahakkuk edilen tutar tahsil edilir. (Elitaş, 2011: 265)

		/	
Kasa		XX	
	Gelir Tahakkukları		XX

Uygulama: 2011 yılında patlamada zarar gören firma zarar veren firmaya tazminat davası açmıştır. Mayıs 2013’de dava çevre firmadan zarar gören firma lehine sonuçlanmış ve mahkeme kararı tebliğ edilmiştir. Firma mahkeme kararına göre 2013 Temmuz ayında 90.000 TL tazminat tutarı alacaktır. (Elitaş, 2011: 265)

Firma alacağı kesinleşene kadar muhasebe kaydı yapmayacaktır. Dipnot açıklaması yapar. Tazminatı, alacağı tebliğ edilince alana kadar tahakkuk kaydı yapacaktır. Firmanın Mayıs 2013’te yapacağı tahakkuk kaydı tazminatı kazanan işletmelerin Temmuz 2013’te tahakkuk edilen para tahsil edilmiştir.

		XX/05/2013	
Gelir Tahakkukları		90.000	
	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		90.000

		XX/07/2013	
Kasa		90.000	
	Gelir Tahakkukları		90.000

4.5. GİDER TAHAKKUKU YAPILMASI

Davalar sonucunda kazanılan tazminat için gelir tahakkuku kayıtlarının tersi kaybeden taraf tarafından gider olarak tahakkuk ettirilecektir. Ayrılan karşılık gider tahakkuku hesaplarına aktarılmalıdır. (Elitaş, 2011: 265)

		/		
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			XX	
Gider Tahakkukları				XX
		/		

Ayrılan koşullu borç zarar karşılığı için daha sonra ödeme olursa, ayrılan karşılığın iptal edilmesi gerekir. Gider tahakkuk hesabı borçlandırılır. Ödemenin tipine göre alacak hesabı değişir. Ödemeler nakit, bankadan ya da çek, senet gibi araçlarla olabilir. (Uluslan, 2004: 213)

		/		
Gider Tahakkukları			XX	
Kasa/ Bankalar/ Verilen Çekler ve Ö.E.				XX
		/		

Uygulama: Organize sanayi bölgesindeki işletmede, 2011 yılında bir patlama olmuş. Patlama sonucu çevre işletmeler zarara uğramıştır. Çevre işletmeler uğradıkları zarardan dolayı firmayı mahkemeye vermişlerdir. Dava hakkında bir tahmin yapılamamıştır. 2012 yılı Kasım ayında bu tür davalarla ilgili yeni yasal düzenlemeler yapılmıştır. Şirket avukatları, yeni düzenleme ile davalı olan firmanın suçlu bulunma ihtimalinin yüksek olduğunu firmaya bildirmişlerdir. Karşılık tutarı 90.000 TL olarak hesaplanmıştır. Mayıs 2013’de dava ABC işletmesine aleyhine sonuçlanmış ve mahkeme kararı tebliğ edilmiştir. Firma mahkeme kararına göre 2013 Temmuz ayında tazminat tutarını ödemiştir. (Elitaş, 2011: 264, 265)

2011 yılında dava sonuçlanmadığı için ve gelecekteki bir yükümlülüğün gerçekçi bir tahmini yapılamadığı için dipnotlarda koşullu borç olarak açıklama yapılır. Karşı firmalar için ise koşullu varlıktır ve bu koşullu varlığın finansal tablo dipnotlarında açıklaması gerekir. 2012 yılında ise yeni yasal düzenleme ile firma vermiş olduğu zarardan dolayı yükümlülük altına girmektedir. Koşullu borç karşılığına dönüşmektedir.

Gelecekte firmadan kaynak çıkışına neden olacak yükümlülük tutarı kıstaslara göre tahmini olarak hesaplanır ve finansal tablolara yansıtılır.

Muhasebe Kaydı ABC işletmesinin Kasım 2012’de yapacağı karşılık kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

31.12.2012	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	90.000
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	90.000
/	

2013 yılında ise ABC işletmesi davanın kesin sonucuna ulaşmasından dolayı gider tahakkuku ve ödeme kayıtlarını, davayı kazanan işletmeler de gelir tahakkuku ve tahsilât kayıtlarını yapacaklardır.

ABC işletmesinin Mayıs 2013’te yapacağı tahakkuk kaydı aşağıda yer almaktadır.

/	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	90.000
Gider Tahakkukları	90.000
/	

ABC işletmesinin Temmuz 2013’te yapacağı ödemenin kaydı aşağıdaki gibidir.

/	
Gider Tahakkukları	90.000
Kasa	90.000
/	

4.6. UZUN VADELİ DAVA KARŞILIĞI AYIRMA

Uzun vadeli Diğer Borç ve Karşılıklar Hesabı ise uzun vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. Bir yıldan fazla sürede ödenecekse uzun vadeli Diğer Borç ve Karşılıklar hesabı kullanılır. İki hesap arasındaki fark vade yönündendir. (Uluslan, 2004: 212)

Uzun vade karşılık ayrılırsa uzun vadeli Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabı veya ilgili gider hesabı kullanılır. (Elitaş, 2011: 265)

		/
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	XX	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		XX
Uzun vadeli		
		/

Uzun vadeli Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında, uzun vadeli diğer borç ve gider karşılıkları izlenir. Pasif karakterlidir. Uzun vadeli karşılıkların, ödeme dönemi yaklaştığında, kısa vadeli karşılıklar hesabına aktarılması gereklidir. (Çetin vd., 2010: 415)

		/
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	XX	
Uzun vadeli		
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		XX
		/

Ayrılan karşılıklarda, karşılık sebebi ortadan kalkarsa Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabına borç kaydedilerek ayrılan karşılık iptal edilir. Faaliyetle ilgili Diğer Gelir ve Karlar hesabına alacak kaydı yapılır. (Uluslan, 2004: 214)

		/
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	XX	
Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		XX
		/

Ayrılan karşılıklar aynı dönemde iptal edilirse Diğer Borç ve Karşılıklar hesabına borç Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar hesabına alacak kaydı yapılır. (Çetin vd., 2010: 415)

Uygulama: Bir işletme 31 Aralık 20X1’de bir davaya ilişkin olarak 40.000 TL karşılık muhasebeleştirmiştir. Mart 20X2’de dava, temyiz hakkı olmaksızın düşmüştür. İlgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılır. (WEB_7, 2009: 21, 22)

31.12.20X2	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	40.000
Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	40.000
/	

4.7. AYRILAN DAVA KARŞILIĞINDAN DAHA AZ ÖDEME YAPILMASI

İşletme için karşılık ayrılmış, dava sonuçlanınca ayrılan karşıliktan daha az ödeme yapılmıştır. Artan tutar Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar hesabının alacağına kaydedilir. Ödeme ve fark hesabının kaydından sonra vergi ile uyum kaydının yapılması gerekir. Vergi uyum kaydı ile açılmış olan nazım hesaplar kapatılmış olacaktır. (Sönmez vd., 2007: 134)

Uygulama: Fabrika sahasından taşan suların tarlasına zarar verdiği iddiasıyla bir arazi sahibinin açtığı tazminat davası, işletmenin 8.000 TL tazminat ödemesi şeklinde karara bağlanmış, işletme kararı temyiz etmiştir. Dava daha sonra işletmenin 5.000 TL ödemesi şeklinde kesinleşmiş ve işletme ödemeyi yapmıştır. (Çalış, 2012: 109)

a) Karşılık ayrılması kaydı aşağıda yer almaktadır:

31.12.20XX	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	8.000
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	8.000
31.12.20XX	
K. K. E. Giderler ve Matraha İlave Edilecek Diğer Tutarlar	8.000
Matraha Eklenecek Tutarlar Alacaklı Hesabı	8.000
/	

b) İzleyen dönemde kesinleşen tazminatın ödenmesi kaydı aşağıda yer almaktadır:

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	8.000
Kasa	5.000
Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	3.000
Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Mat. İnd. Diğ. Tut. Naz. Hes. 8.000	
Matrahtan İndirilecek Tutarlar Alacaklı Hesabı	8.000

Uygulama: İş kazası nedeniyle bir işçi tarafından açılan tazminat davası işletmenin 100.000TL tazminat ödemesi şeklinde karara bağlanmıştır. İşletme kararı temyiz etmiştir. İzleyen dönemde işletmenin 80.000 TL ödemesi şeklinde karar kesinleşmiştir ve işletme ödemeyi yapmıştır. (Gökçen vd., 2011: 477)

31.12.2013	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	100.000
Kanunen kabul edilmeyen gider	
Diğer ceza ve tazminat karşılığı	
Diğer Borç ve Gider Karşılığı Hesabı	100.000
31/12/2014	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	100.000
Kasa	80.000
Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	20.000
Vergiye tabi olmayan gelir	

4.8. AYRILAN DAVA KARŞILIĞINDAN DAHA FAZLA ÖDEMENİN YAPILMASI

Davalar sonuçlanıp ayrılan karşılıklar fiili olarak ödenecektir. Ayrılan karşılık hesabı yapılan ödemelere yetmemektedir. Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının borcuna kaydedilir. (Sönmez vd., 2007: 133)

Uygulama: Firma aleyhine açılan dava için 30.000 TL karşılık ayrılmıştır. Fakat 40.000 TL tazminat ödemeye mahkûm edilmiştir. Ayrılan karşılık yetmemiştir. (Sönmez vd., 2007: 133)

		/		
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			30.000	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar			10.000	
Bankalar				40.000
		/		

Çözüm olarak fiili olarak ödeme yapılmıştır. Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabı kullanılmıştır. Fark için Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabı borçlandırılmıştır.

Uygulama: İşletme 74.000 TL karşılık ayırmıştır. İşletme yıl içinde 85.000 TL tazminat öderse yani ayrılan karşılık yetmezse yapılacak muhasebe kaydında fark Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabına borç kaydı verilerek yapılabilir. (Yükçü vd., 2013: 8)

		/		
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları			74.000	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar			11.000	
Bankalar				85.000
		/		

Fiili olarak ödeme yapılmıştır. Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı kullanılmıştır.

4.9. YÜKÜMLÜLÜĞÜN İSKONTO EDİLEREK BUGÜNE İNDİRGENMESİ

Yükümlülüğün tarihi gelecek dönemlerde ise bugüne indirgenmesi yapılır. İskonto oranı ile bugüne getirilir. Aşağıdaki formül bugüne indirgemedede kullanılır:

$$\text{Bugünkü değeri} = \text{Gelecekteki değeri} / (1 + \text{faiz oranı})^{\text{dönem}}$$

Uygulama: Firma 01.01.2013 tarihinde üç yıllığına ruhsat aldığı sahada faaliyetlerine başlamıştır. Üç yıl sonra saha terk edilecektir. Üçüncü yılsonunda oluşması beklenen terk etme maliyeti 90.000 TL olarak hesaplanmıştır. Çevre

düzenlemesi için 120.000 TL maliyet olacağı hesaplanmıştır. Sektördeki iskonto oranı %10'dur. (Gerekan vd., 2014: 72)

Bugünkü değeri = Gelecekteki değeri / (1 + faiz oranı) ^ dönem.

Bugünkü değeri = 210.000 / (1 + 0,10) ^ 3 = 157.776 TL olarak hesaplanır

Vergi etkisi = 157.776 * %20 = 31.555 TL

Gelecekte toplam maliyet 90.000 TL + 120.000 TL = 210.000 TL olacaktır. Üç yıl sonra 210.000 TL ise bu tutarın bugünkü indirgenmiş değeri hesaplanmalıdır. Bugünkü değeri bileşik faiz yöntemi ile hesaplanır. (Gerekan vd., 2014: 72)

01.01.2013	
Genel Üretim Giderleri Hesabı	157.776
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	157.776
Uzun vadeli	
/	
Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	31.555
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	31.555
Vergi geliri gideri hesabı	
/	

Bir yıl sonrası için hesaplama yapılır. 31.12.2013 sonu için bir yıllık faiz uygulanır. İlk yılın faizi bulunur. $157.776 * \%10 = 15.777$ TL bulunur. Vergi etkisi bulunur. $15.777 * \%20 = 3.155$ TL bulunur. (Gerekan vd., 2014: 73)

31.12.2013	
Finansman Giderleri	15.777
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	15.777
Uzun vadeli	
/	
Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	3.155
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	3.155
Vergi geliri gideri hesabı	
/	

İkinci yılın sonundaki değer birinci yılın sonundaki değere faiz uygulanır. 31.12.2014 sonu için bir yıllık faiz uygulanır. Dönem sonu faizi bulunur. $(157.776 +$

$15.777) * \%10 = 17.355$ TL bulunur. Vergi etkisi bulunur. $17.355 * \%20 = 3.471$ TL bulunur. (Gerekan vd., 2014: 73)

31.12.2014		
Finansman Giderleri	17.355	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		17.355
Uzun vadeli		
/		
Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	3.471	
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları		3.471
Vergi geliri gideri hesabı		
/		

İkinci yılın sonunda uzun vadelideki tutarlar kısa vadeli hesaba nakil yapılır. Uzun vadeli Diğer Borç ve Gider Karşılığı hesabına borç verilir, kısa vadeli olan Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabı alacaklandırılır. Tutar $157.776 + 15.777 + 17.355 = 190.908$ TL'dir. (Gerekan vd., 2014: 73)

31.12.2014		
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	190.908	
Uzun vadeli		
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		190.908
/		

Üçüncü yılın sonunda terk etme maliyetlerinin 220.000 TL olarak gerçekleştiği kesinleşirse ve ödemeler nakit olarak yapılırsa olan hesaplama aşağıdaki gibidir:

Üçüncü yıl ilave faiz tutarı = (ayrılan karşılık + birinci yıl faizi + ikinci yıl faizi) * %10 olarak hesaplanır. Üçüncü yıl ilave faiz tutarı = $(157.776 + 15.777 + 17.355) * \%10 = 19.090$ TL bulunur. (Gerekan vd., 2014: 74)

31.12.2014	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	190.908
Finansman Giderleri	19.090
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	10.002
Kasa	220.000
/	
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	38.181
Vergi geliri gideri hesabı	
Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	38.181
/	

Üçüncü yılın sonunda terk etme maliyetlerinin 205.000 TL olarak gerçekleştiği kesinleşirse ve ödemeler nakit olarak yapılırsa olan hesaplama aşağıdaki gibidir:

Üçüncü yıl ilave faiz tutarı = (ayrılan karşılık + birinci yıl faizi + ikinci yıl faizi) * %10 olarak hesaplanır. Üçüncü yıl ilave faiz tutarı = (157.776 + 15.777 + 17.355) * %10 = 19.090 TL bulunur. (Gerekan vd., 2014: 74)

31.12.2014	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	190.908
Finansman Giderleri	19.090
Kasa	205.000
Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	4.998
/	
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	38.181
Vergi geliri gideri hesabı	
Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	38.181
/	

4.10. DAVA KARŞILIKLARINDA NAZIM HESAPLARIN KULLANILMASI

İşletmeler kanunen kabul edilmeyen giderleri isterlerse “Nazım Hesaplar” da izleyebilirler. Nazım hesaplar, varlıklarda, kaynaklarda artış veya azalış meydana getirmeyen faaliyetlerin izlendiği hesaplardır. İşletme yönetimi tarafından izlenmesi

istenen, risk taşıyan kalemlerin izlendiği ve takip edilmek istenen hesaplardır. Nazım hesapları açmak ya da açmamak işletmelerin takdirindedir, zorunluluk yoktur. İsterlerse nazım hesaplardan karşılıkları hesaplayıp, finansal tablolara aktarırlar, en sonunda bir kayıta nazım hesapları kapatmak için yapılabilir. İşletmelere bağlıdır. (Çetin vd., 2010: 416)

31.12.20XX	
K.K.E.G. ve Matraha İlave Edilen Diğer Tutarlar	XX
K.K.E.G. ve Matraha İlave Edilen Alacaklar Hesabı	XX

Ek maliyetler, bazı zorunluluklar izlenmek istenirse nazım hesaplar kullanılabilir. Nazım hesaplarda ayrıca izlenebilir. Yapılan işlemler nazım hesaplar ile birlikte finansal tabloların dipnotlarında belirtilebilir. Maliyet hesaplarına alt hesap açarak ek maliyetler takip edebilir. (Çalış, 2013: 187)

Vergi Açısından Kabul Edilmeyen	XX
Gider ve Matraha Eklenen Diğer Unsurlar Nazım Hesabı	
Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Gider	XX
Giderler Alacaklı Hesabı	

Uygulama: İşletme aleyhine devam eden dava için 30.000 TL karşılık ayrılmış, fakat 25.000 TL ödeme yapılmıştır. Özetle fazla karşılık ayrılmıştır. (Sönmez vd., 2007: 134)

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	30.000
Bankalar	25.000
Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	5.000
Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Gider	30.000
Giderler Alacaklı Hesabı	
Vergi Açısından Kabul Edilmeyen	30.000
Gider ve Matraha Eklenen Diğer Unsurlar Nazım Hesabı	

Ayrılan karşılıktan daha az ödeme yapılmıştır. Ödeme ve fark hesabının kaydından sonra vergi ile uyum kaydının yapılması gerekir. Vergi uyum kaydı ile açılmış olan 900'lü hesaplar kapatılmış olacaktır.

Uygulama: İşletme fabrika için 200.000 TL harcayarak baca yaptırmıştır. Çevresel maliyetlerden dolayı 20.000 TL baca filtresi yaptırmıştır. Yani ek maliyetlere katlanmıştır. İşletme yatırımın aktifleştirilmesinde çevresel yatırım özelliğini ayrıca izlemek istemektedir. Çevrenin getirdiği ek maliyetleri izlemek istemektedir. (Çalış, 2013: 187)

31.12.2014	
Çevresel Maddi Duran Varlıklardan Alacaklar	20.000
Baca filtresi nazım hesabı	
Çevresel Maddi Duran Varlıklardan Borçlar	20.000
Baca filtresi nazım hesabı	
/	

Yatırımın çevresel zorunlulukları ayrıca izlenmek istenmektedir. Örneğin işletme baca yaptırırken havaya verilen zararlı gazların azaltılması için baca filtresini yaptırırsa, bunlar nazım hesaplarda ayrıca izlenebilir. Yapılan yatırımlar nazım hesaplar ile birlikte finansal tabloların dipnotlarında da belirtilebilir. İstenirse maliyet hesaplarına alt hesap açarak ek maliyetleri takip edilebilir.

BÖLÜM 5. PERAKENDE SEKTÖRÜNDE TMS 37 AÇISINDAN DİPNOTLARIN ANALİZİ

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

SPK'ya tabi halka açık firmalarda SPK'nın tebliğlerine göre dipnotlar ve finansal tablolar hazırlanmaktadır. SPK'nın yayınladığı şablonlara göre dipnot açıklamaları oluşturulmaktadır. SPK firmalara, TMS/TFRS kapsamında hazırlayacakları finansal tablolarda uymaları gereken kuralları, çeşitli tebliğ ve Finansal Tablo Kullanım Rehberi ile açıklamıştır. Sermaye piyasası araçları borsada işlem gören anonim ortaklıklar, finansal tablolarını ve dipnotlarını, SPK düzenlemelerine uygun olarak hazırlamaktadırlar. Finansal tablolarını, TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlamak zorundadırlar. İlgili firmaların Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) aracılığı ile açıklanan kurallara uymaları gerekmektedir. (WEB_6, 2013, 1)

Bu araştırmada perakende sektöründeki faaliyet alanı gıda olan firmaların TMS 37 ile ilgili dipnotları ile dava karşılıkları incelenecektir. Dava karşılıklarının, firmalara göre değişimleri ve ayrılan karşılıklar incelenecektir. İncelenen firmalardaki karşılıklar, koşullu borçların ve koşullu varlıkların, firmalar bazında analizi yapılmıştır. Yapılan analizler sonucu farklılıklar ve benzerliklerin ortaya konması amaçlanmıştır. Seçilen firmaların dava karşılıkları incelenmesi amaçlanmıştır.

5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Yapılan dipnot incelemelerinde SPK'ya tabi halka açık perakende sektörü içinden gıda ile ilgili firmalar alınmıştır. Bu örnek firmalara ait dipnot açıklamaları incelenerek TMS 37 ile ilgili ve dava karşılıkları ile ilgili bölümler incelenmiştir.

Mukayese yapmak amacıyla SPK'ya bağlı sektörler incelenip benzer özellikler taşıması gereken örnek sektör seçilmiştir. Aynı sektörde faaliyet gösteren firmalardan

faaliyet alanı gıda olan firmalar seçilmiştir. Seçim yapılırken KAP'ın internet sitesindeki firma seçim menüleri kullanılmıştır.

5.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

İncelenen firmaların, finansal tablo dipnot açıklamaları analiz edilmiştir. TMS 37 karşılıklar, koşullu varlık ve borçlar ile ilgili dipnot açıklamaları incelenmiştir.

Şirketlerin 2014 yılı finansal tabloları incelenmiştir. Yapılan çalışmalarda, bilgiler www.kap.gov.tr internet sitesinden alınmıştır. Hesaplanan oranlarda Kamuoyu Aydınlatma Platformundan alınan finansal tablo ve dipnot açıklamaları kullanılmıştır. Bu bilgiler halka açık bilgilerdir, gizliliği yoktur. İlave olarak hiçbir bilgi kullanılmamıştır. Firmaların açıkladıkları veriler üzerinde incelemeler yapılmıştır.

5.4. İNCELENEN FİRMALARIN ÖZELLİKLERİ

Perakende sektöründe müşteriye istediği ürünü, istediği mağazada, istediği miktarda, istediği zamanda, istediği fiyattan en düşük teslimat masrafı ile sunabilmek önemlidir. Bu tür faaliyetler karmaşık faaliyetlerdir. Bu faaliyetleri etkileyen birçok faktörler vardır.

İncelenen firmaların kendine özgü özellikleri vardır. Bu firmalar ürün ya da mamul üretmezler, mamullerin satışlarını sağlarlar. Bu firmalar dev mağaza zincirlerine sahip firmalardır. Bu firmalar devamlı büyümekte ve büyümenin getirdiği sermaye problemleri nedeniyle çok sık hâkim ortakları değişebilmektedir. Firmalar birbirlerini satın alıp pazar hâkimiyetlerini artırmak istemektedirler.

Tablo 5.1 İncelenen Firmalar (WEB_18, 2015)

No	KODU.	Şirket Adı
1	ADESE	Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş.
2	BIMAS	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.
3	BIZIM	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.
4	CARFA	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.
5	KILER	Kiler Alışveriş Hizmetleri Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
6	MGROS	Migros Ticaret Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları
7	KIPA	Tesco Kipa Kitle Pazarlama Ticaret Lojistik ve Gıda Sanayi A.Ş.
8	UYUM	Uyum Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

Bu çalışmada SPK’da işlem gören ve hisseleri BORSA İstanbul’da işlem gören perakende sektöründe ve faaliyet alanı gıda olan toplam sekiz şirket araştırma kapsamına alınmıştır. Bu şirketler tablo 5.1’de yer almaktadırlar.

ADESE’nin faaliyet konusu temel ihtiyaç maddeleri, dayanıklı tüketim maddelerinin perakende satışlarıdır. Toplam yüz kırksekiz mağazada faaliyeti vardır. Çalışan personel sayısı 2.861’dir. (WEB_10, 2015: 7)

BIMAS’ta (BİM A.Ş) perakendecilik sektöründe faaliyet göstermektedir. Altıyüz üründen oluşan ürün yelpazesini, Türkiye çapında, 4806 mağazasında satmaktadır. Şirketin Fas ve Mısır’da iştiraki vardır. Bilançoları konsolide edilmiştir. Bağlı ortaklıkları “Grup” olarak adlandırılmaktadır. Firmada 31.12.2014 itibarı ile 28.098 kişi çalışmaktadır. (WEB_11, 2015: 6)

BİZİM’de altmışbeş ilde yüzelliüç mağazası vardır. Personel sayısı 1.810 kişidir. Şirketin ana faaliyet konusu, bakkal, market, büfe gibi perakende satış noktaları ve yemek firmalarına, kurumsal müşterilere hızlı tüketim ürünlerinin toptan satışlarıdır. ŞOK marketler bünyesinde faaliyet gösteren yüzdoksanaltı franchise iş birimini satın almıştır. (WEB_12, 2015: 11)

CARFA hipermarket ve süpermarket alanında faaliyet göstermektedir. Yirmiyedi hipermarket ve üçyüzaltı süpermarkete sahiptir. Personel sayısı 7.996’dır. (WEB_13, 2015: 7)

KILER temel ihtiyaç maddelerinin satışını yapmaktadır. Ana firmada çalışan personel sayısı 3.007’dir. Ana firmanın yüzotuzdört, bağlı ortaklığı ile birlikte ikiyüzbir mağazası vardır. Finansal tabloları konsolide olarak verilmiştir. (WEB_14, 2015: 7)

KIPA’nın faaliyet konusu her türlü gıda, tüketim maddesi ticaretini yapmak, lojistik hizmet vermek ve akaryakıt işletmeciliği yapmaktır. (WEB_16, 2015: 6)

MIGROS’un faaliyet konusu, yiyecek ve içecekler ile dayanıklı tüketim mallarının satışını yapmaktadır. Şirket diğer ticari şirketlere alışveriş merkezlerinde yer kiralamaktadır. 19.037 çalışanı vardır. (WEB_15, 2015: 9)

UYUM, her çeşit dayanıklı ve dayanıksız gıda ve ihtiyaç maddelerinin yurtiçi ve yurtdışına satışı ile dağıtımıdır. 1.640 kişi çalışmaktadır. Altmış marketi bulunmaktadır. (WEB_17, 2015: 7)

5.5. ARAŞTIRMA BULGULARI

Perakende sektöründe faaliyet gösteren firmaların, diğer firmalardan farklı özellikleri olduğu yapılan incelemelerde de gözlemlenmiştir. Perakende sektöründe diğer sektör firmalarına göre daha çok eleman çalışmakta olduğundan işle ilgili olarak ve çalışanlarla ilgili davaların diğer sektörlerle göre daha fazla olduğu finansal tablo ve dipnot açıklamalarından anlaşılmaktadır.

Finansal tabloların ve dipnotların, işletme yönetimlerinin politikalarına göre şekillenmekte olduğu görülmektedir. İşletme politikaları, TMS 37 standardı kapsamında işle ilgili ve kiralamalarla ilgili dava karşılıklarının şekillenmesine sebep olmaktadır. Para puan ve kiralamalardan kaynaklanan koşullu borç ve varlıklarının şekillenmesine sebep olduğu sonucuna varılmıştır.

Benzer finansal tablo dipnot açıklamaları yapılabildiği gibi önemli farklılıklar olduğu saptanmıştır. Detaylarda farklılıklar ve standart olmayan durumlar olduğu gözlenmiştir. İşletmelerin finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklama yapmaktan kaçındıkları görülmektedir.

Firmaların standart olmayan uygulamaları sebebiyle, finansal tablolardaki mukayeseler farklılıklar içerdiği gözlemlenmiştir. Firmalar arasında farklı dipnot açıklamaları yapılmış olduğu görülmektedir. Bazı firmaların TMS 37 ile ilgili finansal tablo dipnotlarını çok detaylı olarak açıkladığı görülmüştür. Bazı firmaların ise TMS 37 dipnot açıklamalarını özet ve çok kısa olarak vermiş olduğu görülmüştür.

Firmaların işletme politikalarının ve yönetiminin, davaların şekli ve tutarları üzerinde etkili olduğu görülmektedir. İncelenen gıda ve perakende firmaları, diğer sektörlerden farklı özellikler göstermektedir.

5.5.1. TMS 37 Dipnot Açıklamalarında Dava Çeşitleri

Muhasebe politikaları gereği karşılıklar ayrılır. Geçmiş olaylar sonucu elde bulundurulmuş yasal ya da yaptırıcı bir yükümlülüğün mevcut bulunması, kaynak çıkışı muhtemel ve güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa karşılık ayrılır. 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla aleyhe açılmış olan yasal takip ve tazminat davaları değerlendirilir ve kaybetme olasılığı %50'nin üzerinde olduğu tahmin edilenler için gerekli karşılık ayrılır. (WEB_15, 2015: 27)

Tablo 5.2 TMS 37 Dipnot Açıklamalarına Göre Dava Grupları

Perakende Gıda Ticaret	Muhtelif	Alacak + Tazminat	İş + İşe İade	Kira	İptal
ADESE		Alacak+Tazminat	İşe İade	--	İptal
BIMAS	Muhtelif	--	---	--	--
BİZİM	--	--	İşten ayrılan personel	--	--
CARFA	--	Alacak	SGK + İş davaları	Kira	--
KILER	--	Alacak	İş	Kira	--
MGROS		Alacak	İş	Kira	--
KIPA	Muhtelif	--	--	--	--
UYUM	Muhtelif	--	--	--	--
Var	3	4	5	3	1
Bilgi yok	5	4	3	5	7

Tablo 5.2’de TMS 37 dipnot açıklamalarına göre davalar, gruplanarak analiz yapılmıştır. Bilgiler firmalara göre değişmektedir. Firmaların dava sınıfları; muhtelif davalar, alacak veya tazminat davaları, iş ve işe iade davaları, kira davaları, iptal davalarıdır. Daha detaylı olarak dava karşılıklarını açıklayan firmalar olabildiği gibi muhtelif olarak açıklayan firmalarda vardır. Genelde firma için önemli olan dava grupları açıklanmıştır. Dava sayıları ve büyüklükleri açıklanmıştır.

Şirket lehine ve aleyhine açılmış davalar ile devam eden davalar, özet olarak verilmiştir. Genelde davalar muhtelif dava olarak bahsedilmiştir. Çoğunlukla firmalar, TMS 37 ile ilgili dipnot açıklamalarında, dava tutarları açıklanmıştır. Firmalarda, para çıkışı gerektiren davalar için yeterli görülen miktarlarda karşılıklar ayrıldığı görülmektedir.

5.5.2. Dipnot Açıklamalarında Ayrılan Dava Karşılıklarının Tutarları

Tablo 5.3’te TMS 37 kapsamında ayrılan karşılıklarının tutarları gösterilmiştir. Tablo finansal tablo dipnotlarından alınmıştır. Tablo bin TL olarak verilmiştir. (WEB_18, 2015) Tabloda 2014 ve 2013 yılı dava karşılıkları birlikte verilmiştir. Firmaların toplam kaynak ve özkaynakları tabloda yer almıştır. Son yıl ve önceki yıl bilgilerinden artış veya azalışları bulmak mümkün olacaktır. Dava karşılıkları şirket aleyhine açılan davalardan kaynaklanmaktadır. Şirketin kaynak toplamı ve özkaynak toplamı ile ilişkisi

araştırılacaktır. Şirketler büyüdükçe kaynak ve özkaynakları büyüyebileceği ve açılan dava ve bunlara ayrılan dava karşılıklarının da artacağı varsayımı yapılmıştır. Bu ilişkiler firma bazında incelenecektir.

Tablo 5.3 TMS 37 Kapsamında Ayrılan Dava Karşılıklarının Tutarları

Perakende Gıda Ticaret	2014 Dava karşılık	2013 Dava karşılıkları	Toplam Kaynaklar	Toplam Özkaynaklar
ADESE	6.187	1.283	774.075	399.738
BIMAS	12.765	7.770	3.238.131	1.149.531
BİZİM	374	244	531.292	134.429
CARFA	82.875	172.446	1.835.262	906.878
KILER	8.939	9.551	880.255	181.472
MGROS	26.578	22.430	5.593.495	919.166
KIPA	9.807	7.199	1.797.502	921.290
UYUM	583	445	171.181	48.749
Tüm toplam	148.108	221.368	14.821.194	4.661.253
Toplam / Adet	18.514	27.671	1.852.649	582.657

5.5.3. Dipnot Açıklamalarındaki Ayrılan Dava Karşılıklarının Oranları

Tablo 5.4 TMS 37 Kapsamında Dava Karşılık Artışları

Perakende Gıda Ticareti	2014 Dava Karşılık Artışı
ADESE	382%
BIMAS	64%
BİZİM	53%
CARFA	-52%
KILER	-6%
MGROS	18%
KIPA	36%
UYUM	31%
Ortalama	66%

Tablo 5.4'te TMS 37 kapsamında ele alınan dava karşılıklarının artış oranları yer almaktadır. Rakamlar bin TL olarak verilmiştir. Tablo finansal tablo dipnotlarından hesaplanmıştır. Tablodan dava karşılıkları artışı oranının ortalama %66 olduğu görülmektedir. Bir firmada -%53 olmuştur. Eksi işaret firmalardaki dava karşılıklarındaki azalışları göstermektedir. ADESE'de bir önceki yıla göre dava karşılık artışı çok fazla oluşmuştur. O yıla özgü bir durumu göstermekte olduğu görülmektedir. (WEB_18, 2015)

Tablo 5.5 Dava Karşılıklarının Kaynak Toplamına Oranı

Perakende Gıda Ticareti	2014 Dava Karşılıklarının Kaynak Toplamına Oranı
ADESE	0,80%
BIMAS	0,39%
BİZİM	0,07%
CARFA	4,52%
KILER	1,02%
MGROS	0,48%
KIPA	0,55%
UYUM	0,34%
Ortalama	1,02%

Tablo 5.5 Dava karşılıklarının kaynak toplamına göre oranları verilmiştir (WEB_18, 2015). Dava karşılıklarının kaynak toplamına oranı tablosunda ortalamanın %1,02 olarak gerçekleştiği görülmektedir. CARFA'da %4,52 olarak sektör ortalamalarına göre dava karşılıklarının çok yüksek olduğu görülmektedir. Şirketin davalık sorunlarının fazlalığı detaylı incelenmesi gereken bir konudur. Diğer firmaların dava karşılıklarının kaynak toplamına oranlarının %0,07 ile %1,02 arasında olduğu görülmektedir.

Tablo 5.6 Dava Karşılıklarının Özkaynak Toplamına Oranı

Perakende Gıda Ticaret	2014 Dava Karşılık / Özkaynaklar
ADESE	1,5%
BIMAS	1,1%
BIZIM	0,3%
CARFA	9,1%
KILER	4,9%
MGROS	2,9%
KIPA	1,1%
UYUM	1,2%
Ortalama	2,8%

Tabloda davalar için karşılıkların özkaynaklara oranı CARFA için %9,1 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran diğer firmalara göre çok yüksektir. En düşük olarak %0,3 ile BIZIM’de gerçekleşmiştir. Ortalama %2,80 olarak hesaplandığında, üç firmanın ortalamanın üstünde diğerlerinin ise ortalamanın altında kaldığı görülmektedir.

5.5.4. TMS 37 Koşullu Borçlar Kapsamında Verilen Teminatlar ve Rehin İpotekler

Şirketlerin kullanmış olduğu banka kredileri karşılığında ipotek olarak ve rehin olarak verdiği gayrimenkullerin tutarına toplam rehin ipotek (TRİ) denir. Bazı firmalar başka firmaya satılmışlardır. Satış işleminin gerçekleşmesi dolayısıyla ortak tarafından şirket lehine verilmiş ipotek ve rehin olabilmektedir.

Tablo 5.7 Koşullu Borç Olan Verilen Teminat Rehin İpotek Tutarları

Perakende Gıda Ticaret	2014 Kendi Adına Vermiş Olduğu Toplam Rehin İpotekler	2014 Verilen İpotekler	2014 Verilen Teminatlar	Toplam Kaynaklar	Toplam Özkaynaklar
ADESE	280.800	266.175	14.625	774.075	399.738
BIMAS	10.888	0	17.954	3.238.131	1.149.531
BİZİM	121.458	0	121.458	531.292	134.429
CARFA	44.645	0	44.645	1.835.262	906.878
KILER	220.238	0	220.238	880.255	181.472
MGROS	74.332	0	74.332	5.593.495	919.166
KIPA	93.961	10.726	83.235	1.797.502	921.290
UYUM	68.481	0	68.481	171.181	48.749
Toplam TRI	914.803			14.821.194	4.661.253
Ortalama	114.350			1.852.649	582.657

Tablo 5.7’de koşullu borç olan verilen teminat rehin ipotek tutarları verilmiştir. Kaynak toplamaları ve özkaynak tutarları da tabloda gösterilmiştir. Verileri dipnot açıklamalarından derlenmiş ve tablo oluşturulmuştur. (WEB_18, 2015) Bazı firmalarda ipotek verilmediği görülmektedir. Genelde tüm firmalarda teminat verilmiştir. Kredi kullanmak amaçlı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 5.8 Koşullu Borç Olan Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpoteklerin Kaynak Toplamına Oranı

Perakende Gıda Ticaret	2014 Yılında Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpoteklerin / Kaynak Toplamı
ADESE	36%
BIMAS	0%
BİZİM	23%
CARFA	2%
KILER	25%
MGROS	1%
KIPA	5%
UYUM	40%
Toplam TRI / Toplam Kaynak Oranı	6%
Ortalama	17%

Tablo 5.8’da TMS 37 kapsamında UYUM %40 ile en yüksek oranda teminat rehin ipotek vermiştir. Sektör ortalaması %17 olarak gerçekleşmiştir. Firmaların kendi adına vermiş olduğu teminat rehin ipoteklerin, kaynak toplamına oranı verilmiştir. Sektör ortalamalarından çok fazla sapmalar olduğu gözükmemektedir. Firmaların bazılarının riskleri diğerlerine göre çok fazla olduğu gözükmemektedir.

Tablo 5.9 Koşullu Borç Olan Verilen Toplam Rehin İpoteklerin Özkaynak Toplamına Oranı

Perakende Gıda Ticaret	2014 Yılında Firmaların Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpotekler / Özkaynak Toplamı
ADESE	70%
BIMAS	1%
BİZİM	90%
CARFA	5%
KILER	121%
MGROS	8%
KIPA	10%
UYUM	140%
Toplam TRI / Toplam Özkaynak	20%
Ortalama	56%

Tablo 5.9’da verilen toplam rehin ipotek rakamlarının, özkaynaklara oranı verilmiştir. Bu oran UYUM’da %140 olarak gerçekleşmiştir. KILER’de ise %121 olmaktadır. BİZİM’de %90 olarak gerçekleşmiştir. Verilen toplam rehin ipoteklerin oranı özkaynaklardan fazla olabilmektedir. Herhangi bir olumsuzluk anında firmalar riskli durumda geleceklerdir. Verilen teminatlar grup şirketlerine de olabilmektedir.

Tablo 5.10 Koşullu Borç Olan Verilen İpoteklerin ve Teminatların Özkaynaklara Oranı

Perakende Gıda Ticaret	2014 Verilen İpotekler / Özkaynaklar	2014 Verilen Teminatlar / Özkaynaklar
ADESE	67%	4%
BIMAS	0%	1%
BIZIM	0%	90%
CARFA	0%	5%
KILER	0%	121%
MGROS	0%	8%
KIPA	1%	9%
UYUM	0%	140%
Toplam Verilen ipotek- Teminat / Özkaynak	6%	14%
Aritmetik Ortalama	8%	47%

Tablo 5.10’da koşullu borç olan, verilen ipoteklerin özkaynaklara oranı ve teminatların özkaynaklara oranı verilmiştir. Verilen teminatlar bazı firmalarda çok fazla iken bazı firmalarda ise çok küçük olduğu görülmektedir. Verilen ipotekler ise çoğu firmada %0 olarak görünmektedir. Özkaynak toplamalarına bölünerek yüzde oranları alınmıştır. Genelde sektör ortalaması oranı çok küçüktür. ADESE gibi firmalarda verilen ipoteklerin özkaynaklara oranı %66,6 iken verilen teminatların özkaynaklara oranı %3,7 olmuştur. Diğer firmalarda ise teminatların oranı yüksek iken ipotek oranları %0 olarak gerçekleşmiştir. Firmalarda ipoteklerden çok teminatlar kullanılmaktadır. (WEB_18, 2015)

Tablo 5.11 Koşullu Borç Olan Firmanın Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpoteklerdeki Artış

Perakende Gıda Ticaret	Kendi Adına Vermiş Olduğu Teminat Rehin İpoteklerdeki Artış (2014-2013)
ADESE	-5,6%
BIMAS	-39,4%
BIZIM	20,8%
CARFA	25,8%
KILER	-63,1%
MGROS	0,4%
KIPA	17,3%
UYUM	-36,7%
Aritmetik Ortalama	-10,1%

Tablo 5.11’de koşullu borç olan firmanın kendi adına vermiş olduğu teminat rehin ipoteklerdeki artış verilmiştir. Firmanın kendi adına vermiş olduğu teminat rehin ipoteklerdeki artış verilmiştir. Tablo finansal tablo dipnotlarından oluşturulmuştur. TMS 37 kapsamında kendi adına vermiş olduğu teminat rehin ipoteklerde KILER -%63 ile en çok azalışı göstermiştir. CARFA’da ise %25,5 ile en yüksek artış gerçekleşmiştir. BIZIM %20,8 artış olmuştur. Ortalama -%10 olarak gerçekleşmiştir. Olumlu bir gelişme olarak yorumlanabilir. (WEB_18, 2015)

5.5.5. TMS 37 Kapsamında Dipnotlardaki Koşullu Borçlar

Tablo 5.12’de Koşullu borç olan para puanların incelenmiştir. Tablo finansal tablo dipnotlarından oluşturulmuştur (WEB_18, 2015). TMS 37 kapsamında koşullu borç bilgisi olan puan sistemi bilgisi sadece BIZIM ve UYUM’da verilmiştir. Bazı firmalarda para puan kullanılmadığı veya kullanılmayıp iptal edilenlerin yıl sonu dipnotlara girmediği sonucuna varılabilir.

Tablo 5.12 Koşullu Borç Olan Para Puanların İncelenmesi

Perakende Gıda Ticaret	Para Puan
ADESE	---
BIMAS	---
BİZİM	Para puan karşılıkları (1.920.000)
CARFA	---
KILER	---
MGROS	---
KIPA	---
UYUM	Uyum kart puanları (Yılsonu iptal ediliyor)
Bilgi var	2
Bilgi yok	6

UYUM müşteri bağlılığını, satış gelirlerini arttırmak için müşterilerine kartlar dağıtmıştır. Puan kartları ile yapılacak alışverişlere puanlar verilmiştir. Bilanço tarihi itibarıyla kullanılmamış puanlar için şirket politikası olarak duyuru yapılmaktadır. Kullanılmayan puanlar yılsonuna kadar kullanılmazsa iptal edilmektedir. (WEB_17, 2015: 36)

Para puanlar perakende sektörüne özgüdür, müşteri bağımlılığını arttırmak amacıyla uygulanmaktadır. Para puanların koşula bağlı yükümlülük getirdiği göz önünde bulundurulmalıdır. Kullanılmadığında sıfırlamanın firmaya kar getireceği gözden kaçırılmamalıdır. Para puanların ayrılması ve sene sonunda sıfırlanmaları firmanın vergi durumunu etkileyecektir.

5.5.6. TMS 37 Kapsamında Dipnotlardaki Koşullu Varlıklar

Tablo 5.13'te koşula bağlı kazanç bilgisi yer almaktadır. Kirayı erken feshi hakkı, piyasa şartlarına göre yenileme hakkı vardır. Tablo finansal tablo dipnotlarından oluşturulmuştur. (WEB_18, 2015)

Tablo 5.13 Koşula Bağlı Kazanç Bilgisi

Perakende Gıda Ticaret	Kira Erken Feshi Hakkı	Piyasa Şartlarına Göre Yenileme Hakkı
ADESE	İptal edilemez faaliyet kiralalamaları var	---
BIMAS	---	---
BIZIM	İhbar süresi kadar	Yenileme hakkı var
CARFA	---	---
KILER	---	---
MGROS	İhbar süresi kadar, mağazaların çoğu	---
KIPA	---	---
UYUM	Kiralanen mağaza depo erken feshi ödeme yükümlülüğü var. (8.482.000TL)	---
Var	4 var	1 var
Bilgi yok	4 yok	7 yok

Finansal tablo kapanışlarına göre şirketlerin kiraladıkları mağaza ve depoların kira sözleşmeleri erken feshi durumunda, şirketlerin ödeyebilecekleri yükümlülükleri dipnot açıklamalarında verilmiştir. UYUM'un 8.482.000 TL ödeme yapabileceği dipnot açıklamasında verilmiştir. ADESE'nin iptal edilemez faaliyet kiralalamaları olduğu görülmektedir. BIZIM'de ihbar süresi kadar ödeme yapılacağı belirtilmiştir. MGROS'ta ise mağazaların çoğu ihbar süresi kadar ödeme yapılacağı görülmektedir. Firmaların izlediği politikalara göre koşula bağlı durumlar şekillenmiş olduğu görülmektedir. Firmaların izlediği politikaların sonuçlarıdır. Bazı politikalar firmalara kısa vadede kar getirirken uzun vadede firmayı yükümlülük altına sokabilmektedir. Erken fesih hakkı ya da yenileme hakkı firmalara olumlu hak sağlarken bunun firmalara maliyeti olabileceği, belki de firma karlılığını azaltabileceği unutulmamalıdır.

Tablo 5.14'te koşula bağlı kazanç bilgileri yer almaktadır. Tablo, finansal tablo dipnotlarından oluşturulmuştur. TMS 37 kapsamında KIPA'nın koşula bağlı kazanç bilgisi görülmektedir. Diğer firmaların koşula bağlı kazanç bilgisi yoktur. Dipnot açıklamalarından elde edebildiğimiz sonuç koşula bağlı kazançların yaygın olmadığıdır. (WEB_18, 2015)

Tablo 5.14 Koşula Bağlı Borç ve Kazanç Bilgisi

Perakende Gıda Ticaret	Koşula Bağlı Kazanç
ADESE	---
BIMAS	---
BİZİM	---
CARFA	---
KILER	---
MGROS	--
KIPA	Koşula bağlı kazanç var 742 bin
UYUM	---
Var	1 var
Bilgi yok	7 yok

Kirayı erken feshi hakkı, sözleşmelerdeki ihbar süresi sonunda sözleşmeyi feshetme hakkıdır. Firma lehine bir durumdur. Kiraya verenin böyle bir hakkı yoktur. Piyasa şartlarına göre firma lehine olan yenileme hakkı firmalar açısından lehine olan bir durumdur.

Finansal tablo dipnotlarında koşula bağlı kazanç bilgisi incelenmiştir. Firmaların çoğunda ilgili dipnot başlıklarında koşula bağlı kazanç bilgisinin verilmediği görülmüştür. Firmalar için önem içeren bilgiler dipnotlarda verilirken, firmalar için az önemli olan bilgilerin dipnot açıklamalarında verilmediği görülmüştür.

BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İş güvenliği kanunu aşamalı olarak yürürlüğe girdiği için işyerleri çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadırlar. İş sağlığı ve güvenliği yükümlülüklerinin yerine getirilmesi işletmelere maliyet getirmektedir. Bazı işletmeler bu maliyetlerden kaçınmak için yeterli önlem almamaktadırlar. Türkiye’de işletmelerin çoğunluğunun KOBİ olması, kurumsallaşamaması nedeniyle iş sağlığı ve güvenliğini ilgilendiren davalar işletmelere büyük yük getirebilmektedir.

İşletmelerin tazminat davaları ile karşılaşmamak için gerekli önlemleri almaları gerekmektedir. Bu çalışmada işletmeler ne tür önlem alırlarsa ne tür tazminat davalarından ve idari cezalardan kurtulacakları açıklanmıştır. İş sağlığı ve güvenliği mevzuatlarımızda proaktif yaklaşımla olayları olmadan önlemek amaçlanmıştır. İş sağlığı ve güvenliği davaları olmadan önlenirse işletmeler uzun yıllar sürebilecek tazminat davalarından etkilenmeyeceklerdir. Eğer iş sağlığı ve güvenlik önlemlerini zamanında ve yeteri kadar alınmazsa, işletmeler geçici veya sürekli olarak kapanma tehlikesi ile karşılaşacaklardır.

İşletmelerde ne kadar önlem alınıralsa alınsın iş kazalarının bir kısmının önlenememesi doğaldır. Meslek hastalıkları için de benzer durum söz konusudur. Özellikle meslek hastalıklarının ortaya çıkmaları uzun yıllar almaktadır. Yıllar sonra işletmelere meslek hastalıklarından dolayı eski çalışanlar, eski çalışanların mirasçıları veya SGK tarafından rücu davaları açılabilir. Özetle, işletmeler yeterli önlemleri alsalar bile tazminat davaları ile karşılaşabilmektedirler. İşletmelerin bu tür olayları TMS 37’ye göre finansal tablolarına nasıl aktaracakları örneklerle incelenmiştir.

SPK kapsamında halka açık firmalardan perakende sektörü dipnot içerikleri analiz edilmiştir. Faaliyet alanı gıda olan firmalar seçilmiştir. Benzer özellikli firmaların seçilmesi amaçlanmıştır. Örneklem yapılmıştır. Belli özellikteki firmaların TMS 37 ile ilgili dipnot açıklamaları incelenmiştir. Dipnotlarda dava karşılıkları ile ilgili açıklamaların yapıldığı tespit edilmiştir. Dava karşılıklarının tüm firmalarda ayrıldığı

görülmektedir. Firmaların dipnot açıklamaları birbirlerinden farklı bilgiler içermektedirler. İş kanunu kapsamında ve iş güvenliği kapsamındaki davaların birlikte verildiği, bazı firmalar özet verirken bazıları ise daha detaylı bilgi verdikleri gözlenmiştir. Ortalamadan sapan yüzdelerden ilgili firmalarda bazı sıkıntılar olduğu anlaşılmaktadır.

Bazı firmalarda koşullu borç, ipotek ve teminatların diğerlerine göre çok fazla olduğu gözlemlenmiştir. Bazı firmalarda dava karşılıklarının küçümsenemeyecek oranlarda olduğu gözlemlenmiştir. Bunun çok büyük risklere sebep olabileceği söylenebilir. Bu teminat ve ipotek işlemleri grup şirketleri için olabilmektedir. İncelenen firmaların bazılarının hâkim ortakları zamanla değişmekte ve bu değişim karşılık ve koşullu borçlarını da etkilemektedir. Alınan krediler teminat verilmesine ve ipoteklere sebep olduğundan koşullu borçlar olarak raporlanmaktadır.

SPK kapsamında davalara ayrılan karşılıkların hepsinin kısa vadeli olduğu gözlenmiştir. Yıllarca süren davalara uzun vadeli karşılık yerine kısa vadeli karşılık ayrıldığı gözlemlenmiştir. Bunun düzeltilmesi finansal tablo kullanıcılarının yanılmasını önleyecektir.

Firmaların SPK tebliğine uygun olarak finansal tablolarını tuttukları gözlenmiştir. Finansal tablo dipnot açıklamalarında gevşek bir uyum olduğu gözlenmiştir. Her firmanın kendi politikalarına uygun olarak dipnot açıklaması yaptığı gözlemlenmiştir. Bazı firmalar detaylı olarak dipnot açıklaması yaparken, bazıları da özet olarak dipnot açıklaması yapmaktadırlar. Verilen dava ve karşılık gruplamaların da firmalara göre değişmektedir. SPK'nın katı kuralları olmadığı söylenebilir. Dava karşılıklarının da firma politikalarına göre şekillendiği gözlemlenmektedir.

Dava karşılıklarının ayrıldığı gözlemlenmiştir. Bazı firmaların dava sayılarının ve ayrılan karşılıkların bir hayli fazla olduğu görülmektedir. Dava sayıları, çeşitleri ve ayrılan karşılık açıklamaları firmalara göre farklılıklar göstermektedir.

Tablolarda çoğu firmanın rakamları sektör ortalamalarına uyarken bazılarının rakamları sektör ortalamalarından farklılaşmaktadır. Firma hacimleri de çok farklıdır. Bazı şirketler özkaynakları ile faaliyet gösterirken bazılarının da borçlanmayı tercih ettikleri gözlemlenmektedir.

İncelenen şirketlerin dipnotlarının belli bir düzende olmadığı eksiklikler taşıdığı görülmektedir. Finansal tabloların detaylı olması finansal tabloları kullanan taraflar

açısından çok önemlidir. Şirkete ortak olmak isteyenler, hisselerini almak isteyenlerin kararını etkileyebilecektir. Firmaların amacı hisselerinin değerli olmalarını sağlamaktır. Bazı olumsuz bilgilerin gizlenmeleri söz konusu olabilmektedir. Firmaların dava gibi firma aleyhine olan durumları açıklarken pek istekli olmadığı gözlemlenmiştir. Firmaların iş sağlığı ve güvenliğinden kaynaklanan davaları gizlemeden ayrı grup olarak açıklamaları gerekmektedir. SPK'nın gerekli düzenleme yapması gerektiği düşünülmektedir.

Yapılan incelemelerde de bazı firmalar TMS 37 ile ilgili dipnotları çok detaylı vermedikleri gözlenmiştir. Finansal tablolardaki dipnot açıklamalarındaki farklılıklar firmalar arasındaki mukayeseyi de zorlaştırmaktadır. Mukayese farklılıkları yatırımcılar açısından hatalı karar vermeye sebep olabilir. Örneğin firmaların hisse değerleri olması gerenden fazla veya düşük fiyatlara satın alınabilecektir. SPK'nın ve bağımsız denetim firmalarının karşılıklarla ilgili daha detaylı açıklamaların yapılmasını teşvik edici çalışmalar yapması yerinde olacaktır.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Akbulut, A., (2012), “*Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara.
- [2] Akpınar, T., (2014), “*İş Sağlığı ve İş Güvenliği İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları Analizi*”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- [3] Akyol, M., Küçük, M., (2013), “*Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [4] Benligiray, S., Bilge, S., Gümüş, E., Yalama, A., Telçeken, S., Doğan, M, (2012), “*Belge Yönetimi ve Ofis Uygulamaları*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [5] Bozkurt, İ., (2013), “*Türkiye Muhasebe Standartları İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Sistematiik Anlatımı*”, Adalet Yayınevi, Ankara.
- [6] Bulut, M., Olgaç, C., (2013), “*Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde İş Kazaları Meslek Hastalıkları Uygulamaları ve Rücu Davaları*”, Bilge Yayınevi, Ankara.
- [7] Büyük, K., Deniz, N., Erdem, M., (2013), “*İş Etüdü*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [8] Can, M.Ç., Göktürk, K., Özdamar, M., Çağlar, H., (2014), “*Sermaye Piyasası Hukuku*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [9] Çanakçıoğlu, M., (2014), “*Finansal Muhasebe Yeterlilik*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [10] Dinç, Y., Akay, H., Karacan, S., (2013), “*Banka ve Sigorta Muhasebesi*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [11] Ekergil, V., Önce, S., Köse, T., Bahar, B., (2013), “*Genel Muhasebe II*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

- [12] Ekin, A., (2010), “İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Yükümlülöklere Uymamanın Sonuçları (İşveren Açısından)”, Yetkin Yayınları, Konya.
- [13] Elitaş, C., (2011), “UFRS (TMS-TFRS) Uygulaması Açıklamalı Yorumlu Örneklî Karşılaştırmaları TMS 37 Karşılıklar Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardının Yorumlanması ve Örneklendirilmesi”, Hipotez Yayınları, Bursa.
- [14] Erişgin, N.,Öğüz, T., Ergüne, M.S., (2013), “Borçlar Hukuku”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [15] Geleri, A., Dolu, O., Sözer, M.A., Başibüyük, O., Karakuş, Ö., Uludağ, Ş., (2012), “Kriminoloji”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [16] Gerek, H.N., Baybora, D., Oral, İ., Akın, L., Piyal, B., Kaplan Seylen, E.T., Ekmekçi, Ö., (2012), “İş Sağlığı ve Güvenliği”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [17] Gerek, N., Kocabaş, F., Baybora, D., Gökçek Karaca, N., (2013), “İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [18] Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C., (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları”, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- [19] Güven, R., Önal, B., (2011), “Meslek Hastalıkları Rehberi”, Matsa Basımevi, Ankara.
- [20] İbiş, C., Şavlı T., (2013),”TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”, TDV Yayın Matbaacılık İşletmesi, Ankara.
- [21] Karagöl, A. A., Çabuk, A., Erol, C., Bahar, B., Sevim, Ş., Sayılır, Ö., (2013), “Finansal Tablolar Analizi”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [22] Kılıçoğlu, M, (2008),”Tazminat Esasları ve Hesap Yöntemleri”, Bilge Yayınevi, Ankara.
- [23] Kılıkış, İ, (2.014), “İş Sağlığı ve Güvenliği”,Dora Basım Yayın, Bursa.
- [24] Kızılkum, Y., Çakır, N., (2013), “İş Sağlığı ve Güvenliği El Kitabı”, Alfa Basım Yayım Dağıtım,İstanbul.
- [25] Özarhan, Y., Yanık, S, (2012), “TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları”, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- [26] Özgenç, İ., Üzülmöz, İ., Göktürk, N., (2012), “Ceza Hukukuna Giriş”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

- [27] Özger, A., Sertsöz, M., Kaya, Ç., Yazgan, E., (2013), “*Elektrik Bakım, Arıza Bulma ve Güvenlik*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [28] Şakar, M., Yiğit Şakar, A, (2010), “*İşçiye Ödenecek Tazminatlar İş Hukuku SGK Hukuku, Vergi Hukuku Açısından*”, Yaklaşım Yayıncılık, İstanbul.
- [29] Şavlı, T, (2014), “*Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [30] Selvi, Y., (2009), “*TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları – Açıklamalar ve Uygulamalar*”, İSMMMO Yayın No: 99.
- [31] Topak, M, (2014), “*Finansal Tablolar Analizi.*”, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- [32] Toroslu, N, (2014), “*Ceza Hukuku*”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [33] Yiğit, A, (2013), “*İş Güvenliği*”, Dora Yayınevi, Bursa.

Tezler:

- [1] Akbay, Ö., (2012), “*Yargıtay Kararları Işığında ve 5510 sayılı Kanun kapsamında İş Kazası ve Meslek Hastalıkları Sigortası Kavramı*”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- [2] Kaban, N., (2007), “*Muhasebenin İhtiyatlılık Kavramı.*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- [3] Ögüz, A.A., (2007), “*Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul.

Makaleler:

- [1] Çalış, Y. E., (2012), “*TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Koşullu Varlıklar ve Uygulama Örnekleri*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 375, İstanbul.
- [2] Çalış, Y. E., (2013), “*Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi*”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt XXXIV, Sayı 1.

- [3] Çetin, A.,Akarçay, Ö. A., (2010), “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi*”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl 2010, Cilt XXIX, Sayı II.
- [4] Gerekan, B.,(2014), “*Petrol Elde Etme Sürecinde Arama, Geliştirme ve Terk Etme Faaliyetlerinin TMS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 121, Ocak-Şubat.
- [5] Kalaycı, H.T., (2013), “*İş Sağlığı ve Güvenliği Ders*”, Gedik Üniversitesi, <http://gedik.edu.tr/wp-content/uploads/hasan-tahsin-kalayci.pdf>, 31.05.2015.
- [6] Karabınar, S., (2013), “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı*”, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama Merkezi, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Muhasebe%20Standartlar%20C4%B1/1.Hafta/B%C3%96L%C3%9CM%2011%20KAR%C5%9EILIKLAR,%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20STANDARTI.pdf>, 31.05.2015.
- [7] Koçak, M., (2007), “*4857 İş Kanununa Göre Uygulanacak İdari Para Cezaları ve İtiraz Yolu*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, Kasım-Aralık.
- [8] Netek, O, (2011), “*Karşılıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*”, TÜRMOB Sirküler Rapor, Sayı: 9.
- [9] Özkan, Ö., Kacamış, T.U., (2011), “*Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 103, Ocak-Şubat.
- [10] Pamukçu, F., Pamukçu, N., (2009),”*Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (TMS-10) ve Finansal Tablolara Etkiler*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 91,Ocak-Şubat.
- [11] Sönmez, F.,Gerçil, A., (2007), “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 79,Ocak-Şubat.
- [12] Bezirci, V., (2012), “*İş Kazası Dolayısıyla İşçiye Ödenen Tazminatların Giderilmesinde Suç ve Kusur Kavramları*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı Şubat.
- [13] Tınaz, P., (2006), “*Mobbing İşyerinde Psikolojik Taciz*”, Çalışma ve Toplum Dergisi, Sayı: 3.
- [14] Topaloğlu, M., (2012), “*37 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı Uyarınca Karşılıklar*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 370.

- [15] Ulusan, H., (2004), “*Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 69, Ekim-Kasım.
- [16] Yıldırım, S., Karanlık, S., (2008), “*TMS 37 Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 10, Sayı 3.
- [17] Yükçü, S., Yaşar, S., (2013), “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi*”, Muhasebe Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 40.

Tebliğler:

- [1] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- [2] 4857 Sayılı İş Kanunu.
- [3] 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununu.
- [4] 5271 Sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu.
- [5] 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.
- [6] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- [7] 6098 Türk Borçlar Kanunu.
- [8] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- [9] 6331 İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu.
- [10] 6632 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

Standartlar:

- [1] TMS 37, (2015), “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkları*”, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

Elektronik Yayınlar/İnternet:

- [1] WEB_1, (2014), Uşan, M.F., “*İş Sağlığı ve Güvenliği İş Hukuku*”, Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Erzurum, <http://atauzem.atauni.edu.tr/index.php/programlar/ortak-dersler/>, 31.05.2015.

- [2] WEB_2, (2014), Turhan, M., “*İş Sağlığı ve Güvenliği İş Kazaları*”, Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Erzurum, [http://atauzem.atauni.edu.tr /index.php /programlar/ortak-dersler/](http://atauzem.atauni.edu.tr/index.php /programlar/ortak-dersler/), 31.05.2015.
- [3] WEB_3, Durukan, T., (2014), “*İş Sağlığı ve Güvenliği*”, Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Erzurum, <http://atauzem.atauni.edu.tr/index.php/programlar /ortak-dersler/>, 31.05.2015.
- [4] WEB_4, (2013), “*Finansal Tablo Dipnot ve Formatları Hakkında Duyuru*”, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=925&fn=925.pdf>, 05.11.2015.
- [5] WEB_5, (2015), Resmi gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02 /20110210-13.pdf>, 30.03.2015, (24.02.2012), İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Sayı: B.07.1.Gİ B.4.34.16.01-KV K 8-728 sayılı özelge, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110210-13.pdf>, 05.11.2015.
- [6] WEB_6, (2014), Tektaş, Ş, “*Muhasebe ve Finansal Raporlama Lisanslama Sınavları Çalışma*”, http://www.spl.com.tr/Upload/files/1016-Muhasebe%20ve%20Finansal%20Raporlama-May_2015_v1.pdf, 31/05/2015.
- [7] WEB_7, (2009), IFRS Vakfı Modul 21, “*IFRS for SME Eğitim Materyali, Bölüm 21 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*”, IFRS Vakfı Yayın Departman, <http://www.ifrs.org/Documents/modul21.pdf>, 05.11.2015.
- [8] WEB_8, UMS 37 Karşılıklar, “*Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar Uygulama Örneği*”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri /UMS%2037%20KAR%C5%9EILIKLAR%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20UYGULAMA %20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0.pdf>, 05.11.2015.
- [9] WEB_9, (2012), Deloitte, “*UFRS Cep Kitapçığı 2011*”, İstanbul, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2012/UFRS-Cep-Kitapcigi-2011.pdf>, 01.11.2015.
- [10] WEB_10, (2015), “*ADESE 2015 Finansal Tablo Dipnotları*”, <https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=422347>, 05.11.2015.

- [11] WEB_11, (2015),”*BIMAS Finansal Tablo Dipnotlari*”,
<https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=419617>,
05.11.2015.
- [12] WEB_12, (2015) ”*BIZIM Finansal Tablo Dipnotlari*”,
<https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=416645>,
05.11.2015.
- [13] WEB_13, (2015) ”*CARFA Finansal Tablo Dipnotlari*”,
<https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=415299>,
05.11.2015.
- [14] WEB_14, (2015) ”*KILER Finansal Tablo Dipnotlari*”,
<https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=422242>,
05.11.2015.
- [15] WEB_15, (2015) ”*MGROS Finansal Tablo Dipnotlari*”,
<https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=422367>,
05.11.2015.
- [16] WEB_16, (2015) ”*KIPA Finansal Tablo Dipnotlari*”,
<https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=434584>,
05.11.2015.
- [17] WEB_17, (2015) ”*UYUM Finansal Tablo Dipnotlari*”,
<https://www.kap.gov.tr/bildirim-sorgulari/bildirim-detayi.aspx?id=418141>,
05.11.2015.
- [18] WEB_18, (2015) ”*KAP Finansal Tablo Dipnotlari*”,
[http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/sektorler.aspx#PERAKENDE TİCARET](http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/sektorler.aspx#PERAKENDE_TICARET)|59, 05.11.2015.