

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – TMS 37 : KARŞILIKLAR,  
KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR  
STANDARDI’NIN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Doktora Tezi

AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ

İstanbul, 2007

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – TMS 37 : KARŞILIKLAR,  
KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI’NIN  
İNCELENMESİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Doktora Tezi

AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ

Danışman : PROF.DR. CEMAL İBİŞ

İstanbul, 2007

**Marmara Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**

**Tez Onay Belgesi**

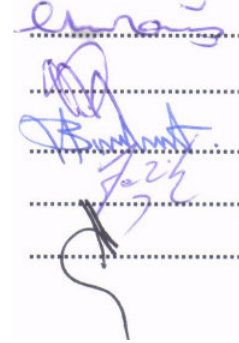
**İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Doktora öğrencisi AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ'ün TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – TMS 37: KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ** adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 2007-7/35 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Öğretim Üyesi Adı Soyadı**

**İmzası**

**Tez Savunma Tarihi: 23/07/2007**

- 1)Tez Danışmanı: **PROF. DR. CEMAL İBİŞ**  
2) Jüri Üyesi : **PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK**  
3) Jüri Üyesi : **PROF. DR. ŞAHAMET BÜLBÜL**  
4) Jüri Üyesi : **PROF.DR.SALİH DURER**  
5) Jüri Üyesi : **PROF.DR.DURSUN ARIKBOĞA**



## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Ayça Akarçay Öğüz  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : Muhasebe Finansman  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Cemal İbiş  
Tez Türü ve Tarihi : Doktora – Temmuz 2007  
Anahtar Kelimeler : Türkiye Muhasebe Standardı-37, Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar

## ÖZET

### **TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – TMS 37 : KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI’NIN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

*Çalışmanın amacı TMS 37’nin incelenmesi, örneklerle desteklenerek açıklanması, Türkiye açısından değerlendirilmesi, uygulamaya yönelik eleştiriler ve önerilerde bulunulmasıdır.*

*TMS 37 ile karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların ölçülmesi, kayıtlanması ve sunumu, karşılıklar koşullu borçlar ile ilgili belirsizliği azaltacak, ileride olabilecek ve işletmeyi yükümlülük altına sokacak olayların açıklanması ile finansal tablo ilgilileri için elde edilebilir bilginin değerini arttırabilecektir.*

*Çalışmanın ilk bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tanımı, önemi, farkları belirtilerek, bu standartlara yön veren kuruluşlar dünyada ve Türkiye’de ikili ayırımı tabi tutularak açıklanmıştır.*

*İkinci bölümde ise TMS 37 ele alınmış, ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu standardın Türkiye açısından değerlendirilmesi ise çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınmış ve konuyla ilgili eleştiriler ve önerilerinde yer aldığı sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.*

## GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Ayça Akarçay Öğüz  
Field : Business Administration  
Programme : Finance and Accounting  
Supervisor : Professor Cemal İbiş (Ph. D.)  
Degree Awarded and Date : Ph. D. – July 2007  
Keywords : Turkish Accounting Standards 37, Provisions,  
Contingent Liabilities, Contingent Assets

## ABSTRACT

### **TURKISH ACCOUNTING STANDARDS 37: PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS, THE EXAMINATION OF THE STANDARD AND EVALUATION OF THE TURKISH PRACTICE**

*The purpose of the study is to examine Turkish Accounting Standard 37, to explain the standard with examples, to evaluate the Turkish practice, and to criticise and make recommendations on the practice.*

*With the use of Turkish Accounting Standard 37, the measurement, recording and reporting of the provisions, contingent liabilities and contingent assets will be clarified, increasing the value of information to the financial statement users.*

*In the first part of the study, International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards are defined and compared. Standard setting organizations in the world and in Turkey are also analyzed.*

*Turkish Accounting Standard 37 is examined in detail in the second part of the study. Turkish practice of the standard is undertaken in the third part of the study. The study is completed with the conclusion part that includes critical analysis and recommendations.*

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                                               |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>TABLO LİSTESİ</b>                                                                                          | vi   |
| <b>ŞEKİL LİSTESİ</b>                                                                                          | vii  |
| <b>KISALTMALAR</b>                                                                                            | viii |
| <b>1. GİRİŞ</b>                                                                                               | 1    |
| <b>2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE<br/>ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI</b>              |      |
| 2.1. Muhasebe ve Muhasebe Standartlarının Tanımı                                                              | 4    |
| 2.2. Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç                                                                  | 6    |
| 2.3. Muhasebe Standartlarının Önemi                                                                           | 8    |
| 2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal<br>Raporlama Standartları Arasındaki Farklar | 9    |
| 2.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları                                                             | 9    |
| 2.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Temel Varsayımları                                       | 10   |
| 2.7. Finansal Raporlama Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar                                                   | 11   |
| 2.7.1. Dünyada Finansal Raporlama Standartlarına Yön<br>Veren Kuruluşlar                                      | 11   |
| 2.7.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu                                                            | 12   |
| 2.7.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Tarihsel Gelişimi                                 | 12   |
| 2.7.1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Yapısı                                            | 13   |
| 2.7.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Sorumlulukları                                    | 17   |
| 2.7.1.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Standart Oluşturma Süreci                         | 18   |
| 2.7.1.2. ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu                                                            | 20   |
| 2.7.1.2.1. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Tarihsel Gelişimi                                     | 21   |
| 2.7.1.2.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Yapısı                                                | 21   |
| 2.7.1.2.3. Finansal Raporlama Standartları Kurulu'nun<br>Misyonu                                              | 21   |
| 2.7.1.2.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Etik Kuralları                                        | 23   |
| 2.7.1.2.5. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun<br>Standart Oluşturma Süreci                             | 24   |
| 2.7.1.3. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu                                                               | 29   |
| 2.7.1.3.1. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihsel<br>Gelişimi                                              | 29   |
| 2.7.1.3.2. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı                                                            | 29   |
| 2.7.1.3.3. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Hedefleri                                                         | 30   |
| 2.7.1.3.4. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Etik İlkeleri                                                     | 31   |
| 2.7.1.3.5. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Standart<br>Oluşturma Süreci                                      | 32   |
| 2.7.1.4. Basel Komitesi UFRS Çalışmaları                                                                      | 33   |

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.7.1.5. Avrupa Birliği Komisyonu'nun UFRS Çalışmaları                        | 34 |
| 2.7.2. Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar      | 37 |
| 2.7.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu                                 | 37 |
| 2.7.2.1.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihsel Gelişimi         | 38 |
| 2.7.2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı                    | 39 |
| 2.7.2.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görevleri                 | 40 |
| 2.7.2.1.4. Türkiye Muhasebe standartları Kurulu'nun Yetkileri                 | 41 |
| 2.7.2.1.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Standart Oluşturma Süreci | 46 |
| 2.7.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu                                              | 48 |
| 2.7.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu                             | 50 |
| 2.7.2.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Yer Alan Düzenlemeler                | 52 |

### **3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – TMS 37 : KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN İNCELENMESİ**

|                                                                                                 |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Amacı             | 53 |
| 3.2. TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Kapsamı           | 54 |
| 3.3. TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda Yer Alan Tanımlar | 56 |
| 3.4. Karşılıklar                                                                                | 57 |
| 3.4.1. Karşılık Kavramı                                                                         | 57 |
| 3.4.1.1. TMS 37'ye Göre Karşılık Kavramı                                                        | 57 |
| 3.4.1.2. Ülkemizde Karşılık Kavramı                                                             | 60 |
| 3.4.2. Karşılıklar ve Diğer Yükümlülükler Arasındaki Fark                                       | 63 |
| 3.4.3. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişki                                         | 63 |
| 3.4.4. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi                                                       | 66 |
| 3.4.4.1. Karşılıkların Tahakkuk Kriterleri                                                      | 66 |
| 3.4.4.2. Karşılık Tutarının Tahmin Edilmesi                                                     | 77 |
| 3.4.4.2.1. Beklenen Değer Yöntemi                                                               | 78 |
| 3.4.4.2.2. Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi                                        | 79 |
| 3.4.4.2.3. Bugünkü Değer Yöntemi                                                                | 80 |
| 3.4.4.3. Karşılık Tutarının Kayıtlara Alınması                                                  | 88 |
| 3.4.4.4. Karşılık Tutarının Belirlenmesinde ve Kayıtlara Alınmasında Dikkat Edilecek Durumlar   | 95 |
| 3.4.4.4.1. Riskler ve Belirsizlikler                                                            | 95 |
| 3.4.4.4.2. Gelecekteki Olaylar                                                                  | 96 |
| 3.4.4.4.3. Varlıkların Elden Çıkarılmalarının Beklendiği Durumlar                               | 97 |
| 3.4.4.4.4. Tazminatlar                                                                          | 97 |
| 3.4.4.4.5. Karşılıkların Gözden Geçirilmesi ve Kullanımı                                        | 98 |
| 3.4.4.5. Tahakkuk ve Ölçme Kurallarının Uygulanması                                             | 99 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4.4.5.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları                                                                                                                                                                                                                                     | 99  |
| 3.4.4.5.2. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler                                                                                                                                                                                                                           | 99  |
| 3.4.4.5.3. Yeniden Yapılandırma                                                                                                                                                                                                                                               | 100 |
| 3.4.5. Karşılıklar İle İlgili Finansal Tablo Dipnot ve Eklerinde Açıklanacak Bilgiler                                                                                                                                                                                         | 107 |
| 3.5. Koşullu Borçlar                                                                                                                                                                                                                                                          | 110 |
| 3.5.1. Koşullu Borçların Tanımı                                                                                                                                                                                                                                               | 110 |
| 3.5.2. Koşullu Borçların Tahakkuku                                                                                                                                                                                                                                            | 112 |
| 3.5.3. Koşullu Borçların Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması                                                                                                                                                                                                        | 115 |
| 3.6. Koşullu Varlıklar                                                                                                                                                                                                                                                        | 117 |
| 3.6.1. Koşullu Varlıkların Tanımı                                                                                                                                                                                                                                             | 117 |
| 3.6.2. Koşullu Varlıkların Tahakkuku                                                                                                                                                                                                                                          | 117 |
| 3.6.3. Koşullu Varlıkların Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması                                                                                                                                                                                                      | 119 |
| 3.7. Türkiye Muhasebe Standardı, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliğinde ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ile İlgili Tebliğde Yer Alan Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Karşılaştırılması | 122 |
| 3.8. Uluslararası Muhasebe Standardı - UMS 37'de Yapılmakta Olan Değişiklikler                                                                                                                                                                                                | 127 |
| <b>4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - TMS 37 : KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>                                                                                                                           |     |
| 4.1. Karşılıklar                                                                                                                                                                                                                                                              | 145 |
| 4.1.1. Türkiye Uygulamasında Karşılıklar ve Açıklamaları                                                                                                                                                                                                                      | 146 |
| 4.1.2. TMS 37'ye Göre Karşılıklar ve Açıklamaları                                                                                                                                                                                                                             | 149 |
| 4.2. Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar                                                                                                                                                                                                                                     | 152 |
| 4.2.1. Türkiye Uygulamasında Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Açıklamaları                                                                                                                                                                                                | 153 |
| 4.2.2. TMS 37'ye Göre Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Açıklamaları                                                                                                                                                                                                       | 157 |
| <b>5. SONUÇ</b>                                                                                                                                                                                                                                                               | 165 |
| <b>EKLER</b>                                                                                                                                                                                                                                                                  | 169 |
| EK 1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Kabul Edilen Uluslararası Muhasebe Standartları ve Yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları                                                                                                         | 170 |
| EK 2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Finansal Muhasebe Standardı Bildirgeleri                                                                                                                                                                    | 174 |
| EK 3. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yayınladığı Finansal Raporlama Standartları                                                                                                                                                                                            | 185 |
| EK 4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları                                                                                                                                     | 188 |
| EK 5. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayınlanan Standartlar                                                                                                                                                                                                               | 190 |
| EK 6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yayınlanan Standartlar                                                                                                                                                                                              | 192 |
| EK 7. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ Sıra No: 20                                                                                                                                              | 193 |
| <b>KAYNAKÇA</b>                                                                                                                                                                                                                                                               | 210 |



## TABLO LİSTESİ

### Sayfa No.

|                |                                                                                                                                                                                                                                                            |     |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Tablo 1</b> | : Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişki .....                                                                                                                                                                                                   | 64  |
| <b>Tablo 2</b> | : Koşullu Varlıkların Tahakkuku ve Açıklanma .....                                                                                                                                                                                                         | 120 |
| <b>Tablo 3</b> | : Türkiye Muhasebe Standardı, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları<br>Tebliğinde ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe<br>Uygulama Yönetmeliği ile İlgili Tebliğde Yer alan Karşılıklar, Koşullu<br>Borçlar ve Koşullu Varlıklar ..... | 123 |

## ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

|                |                                           |    |
|----------------|-------------------------------------------|----|
| <b>Şekil 1</b> | : UFRS'leri Oluşturan Yapı .....          | 13 |
| <b>Şekil 2</b> | : IASB'de Standart Oluşturma Süreci ..... | 19 |
| <b>Şekil 3</b> | : Karar Ağacı .....                       | 65 |

## KISALTMALAR

|                 |   |                                                                                                                  |
|-----------------|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>AB</b>       | : | Avrupa Birliği                                                                                                   |
| <b>ABD</b>      | : | Amerika Birleşik Devletleri                                                                                      |
| <b>AICPA:</b>   |   | American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)                |
| <b>APB</b>      | : | Accounting Principles Board (Muhasebe İlkeleri Kurulu)                                                           |
| <b>ARB</b>      | : | Accounting Research Bulletin (Muhasebe Araştırma Bülteni)                                                        |
| <b>ASB</b>      | : | Accounting Standards Board (İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu)                                              |
| <b>A.Ş.</b>     | : | Anonim Şirket                                                                                                    |
| <b>BDDK</b>     | : | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu                                                                         |
| <b>EITF</b>     | : | Emerging Issues Task Force (Çıkmakta Olan Konular Görev Kurulu)                                                  |
| <b>FAF</b>      | : | Financial Accounting Foundation (Finansal Muhasebe Vakfı)                                                        |
| <b>FASB</b>     | : | Financial Accounting Standards Board (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)                            |
| <b>FRC</b>      | : | Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)                                                         |
| <b>FRED</b>     | : | Financial Reporting Exposure Draft (Finansal Raporlama Görüşe Sunulan Taslak)                                    |
| <b>FRS</b>      | : | Financial Reporting Standard (Finansal Raporlama Standardı)                                                      |
| <b>GST</b>      | : | Görüşe Sunulan Taslak (Exposure Draft)                                                                           |
| <b>HS.</b>      | : | Hesabı                                                                                                           |
| <b>IASB</b>     | : | International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)                             |
| <b>IASC</b>     | : | International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)                       |
| <b>IFRIC</b>    | : | International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi) |
| <b>IMF</b>      | : | International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)                                                             |
| <b>IOSCO:</b>   |   | International Organization of Securities Commissions (Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü)         |
| <b>K.K.E.G:</b> |   | Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler                                                                                 |
| <b>MSUGT:</b>   |   | Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği                                                                          |
| <b>NBD</b>      | : | Net Bugünkü Değer                                                                                                |
| <b>s.</b>       | : | Sayfa                                                                                                            |
| <b>SAC</b>      | : | Standards Advisory Council (Standartlar Danışma Konseyi)                                                         |

|                |   |                                                                                          |
|----------------|---|------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SEC</b>     | : | Securities and Exchange Commission (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu)                    |
| <b>SFAS</b>    | : | Statement of Financial Accounting Standard (Finansal Muhasebe Standardı Bildirgesi)      |
| <b>SIC</b>     | : | Standing Interpretations Committee (Yorumları İnceleme Komitesi)                         |
| <b>SPK</b>     | : | Sermaye Piyasası Kurulu                                                                  |
| <b>SORP</b>    | : | Statement of Recommended Practice (Tavsiye Edilen Uygulama Bildirimi)                    |
| <b>SSAP</b>    | : | Statement of Standard Accounting Practice (Standart Muhasebe Uygulama Bildirimi)         |
| <b>TFRS</b>    | : | Türkiye Finansal Raporlama Standartları                                                  |
| <b>TMS</b>     | : | Türkiye Muhasebe Standartları                                                            |
| <b>TMSK</b>    | : | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu                                                     |
| <b>TMUD</b>    | : | Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği                                                       |
| <b>TMUDESK</b> | : | Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu                                          |
| <b>TTK</b>     | : | Türk Ticaret Kanunu                                                                      |
| <b>TÜRMOB</b>  | : | Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |
| <b>UFRS</b>    | : | Uluslararası Finansal Raporlama Standartları                                             |
| <b>UITF</b>    | : | Urgent Issue Task Force (Acil Konular Görev Grubu)                                       |
| <b>UMS</b>     | : | Uluslararası Muhasebe Standardı / Standartları                                           |
| <b>YTL</b>     | : | Yeni Türk Lirası                                                                         |

## 1. GİRİŞ

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, ülkeler arasında sınırların kalkması, uluslararası faaliyetlerin artması, çeşitli ülkelerde yaşanan ekonomik krizler; finansal tablolardaki bilgilerin önemini arttırmıştır.

Finansal tablolardaki bilgilerin kaliteli, güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, verilecek kararlarda doğru temel oluşturan bilgiler olabilmesi için bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikaların uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebe de ortak dil anlayışını getirmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ülkeler arasında muhasebe biliminde ortak bir dil ve iş dünyasında ortak bir işletme dili oluşturmaktadır.

Türkiye’de muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin farklı uygulamalara son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğine haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. TMSK, bu yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimsemiş ve Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlamıştır. TMSK tarafından yayımlanan standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve yorumların aynen Türkçe’ye çevrilmiş şeklidir.

Bu çalışmanın konusu Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının incelenmesi ve Türkiye açısından değerlendirilmesidir. Bu çalışmanın amacı ise işletmeleri ilgilendiren bu standardın öneminin ortaya konulması, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların tanımının yapılarak aradaki farkların belirtilmesi, bu kalemlere özgü tahakkuk, ölçme esaslarının anlatılması, muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda nasıl gösterileceği, dipnotlarda nasıl açıklanması gerektiği, açıklanan bilgilerin finansal tablo ilgileri için ne kadar önemli olduğunu, Türkiye uygulamasını da göz önünde bulundurarak açıklamaktır.

Tezin ilk bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tanımı, önemi, farkları açıklanmıştır. Buna ek olarak Finansal Raporlama Standartlarına yön veren kuruluşlar dünyada ve Türkiye’de olarak ikili ayırımı tabi tutulmuş, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun tarihsel gelişimi, yapısı, standart oluşturma süreçleri açıklanmıştır. Basel Komitesi’nin UFRS çalışmaları, Avrupa Birliği Komisyonu’nun UFRS çalışmaları ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında yer alan düzenlemeler de önemli olduğu bu bölümde yer verilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı’nın incelenmesi tezin ikinci bölümünde ele alınmıştır. Bu bölümde, TMS 37’nin amacı, kapsamı ve yer alan tanımlar açıklanmıştır. Karşılık kavramı, TMS 37 ve ülkemize göre ikili ayırımı tabi tutulmuş ve aradaki farklar ortaya konulmuştur. Karşılıkların muhasebeleştirilmesi, tahakkuk kriterleri, tahakkuk ve ölçme kurallarının uygulanması ele alınmıştır. Koşullu borçlar ve koşullu varlıkların, tanımı, tahakkuku, finansal tabloların dipnotlarında açıklanması örneklerle desteklenerek açıklanmıştır. Bu çalışmada koşullu yükümlülük ve koşullu borç terimleri TMS 37’de yer aldığı gibi zaman zaman birbirinin yerine kullanılmıştır. Buna ek olarak bir tablo yardımı ile Türkiye Muhasebe Standardı, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliğinde ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ile ilgili Tebliğde yer alan karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standartları karşılaştırılmıştır.

Tezin dördüncü bölümünde ise, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Türkiye açısından değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme yapılırken UFRS ve dolayısıyla TFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış olan ve 2005 yılı başından beri uygulanmakta olan SPK’nın Seri XI, No : 25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”ine göre hazırlanmış olan halka açık şirketlerin 31.12.2006 tarihli finansal tablo ve dipnotları ele alınmıştır. Genel değerlendirmeden sonra, sadece bağımsız denetimden geçmiş ve olumlu denetçi görüşü bulunan bir şirketin finansal tablo ve dipnotları üzerinden TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ile ilgili

nasıl açıklamalarda bulunulduğu incelenmiştir. Yapılan incelemede finansal tablo dipnotlarının sadece TMS 37 ile ilgili olan kısımlarına örneklerde yer verilmiştir.

Tez alışması, Türkiye'ye yönelik önerilerin de yer aldığı sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

## **2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

### **2.1. Muhasebe ve Muhasebe Standartlarının Tanımı**

Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilerin işletmeye ilişkin etkin kararlar alabilmesi için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir.<sup>1</sup>

Mali bilgilerin saptanması, ölçülmesi ve kaydedilmesi muhasebenin bilgi toplama işlevinin, sınıflandırma, özetleme ve yorum ise verilerin iletilmesi işlevinin safhalarını oluşturur.<sup>2</sup>

Muhasebenin sağlayacağı bilgileri ise işletme sahipleri, işletme personeli, işçi ve memur sendikaları, kredi kuruluşları, yatırım ve finans kuruluşları, sermaye piyasası yatırımcıları, devlet, diğer işletme ve kurumlar kullanır.<sup>3</sup>

Muhasebenin işletmede meydana gelen ve para ile ölçülebilen değer hareketlerini kaydedip niteliklerine göre sınıflandırarak ürettiği finansal bilgileri, işletme ile ilgili grupların karar almalarına yardımcı olmak amacıyla, belli aralıklarla, sunduğu raporlara finansal tablolar denilmektedir. Finansal tablolar; finansal muhasebenin işlediği ve biriktirdiği bilginin bir özetini belli dönemlerde ilgililere aktararak, bunların işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmaları ve ekonomik kararlar almaları için hazırlanan tablolardır.<sup>4</sup>

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri sunar. Bu bilgi sunumu da finansal tablolar aracılığıyla olur. Muhasebe teorisi ve uygulamalarına temel teşkil eden üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; ilkeler ve temel kavramlar, standartlar ve politikalarıdır. Bu unsurların birbiriyle olan ilişkileri piramit

<sup>1</sup> Ümit Ataman, Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s. 1.

<sup>2</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacıüstemoğlu, Yöneticiler için Muhasebe ve Finans Bilgileri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s. 3.

<sup>3</sup> Yüksel Koç Yalkın, Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001, s. 6-8.

<sup>4</sup> Cemal İbiş, Doğan Argun, Mali Tablolar Analizi Uygulamaları, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri Odası, Yayın No: 42, 2004, s. 1.



şeklinde ele alınırsa, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri finansal tabloların ortaya konulmasında piramidin temelini oluşturur.<sup>5</sup> Muhasebe standartları ise piramidin ortasında yer alırken, piramidin tepesini muhasebe politikaları oluşturmaktadır.

Muhasebe uygulamalarının temel taşları muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri iken, buradan hareketle muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına imkan sağlayan düzenlemeler ise muhasebe standartlarıdır.<sup>6</sup>

Muhasebe standartları, muhasebe veri ve bilgilerinin gerek elde edilme, gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar bütünüdür.<sup>7</sup> Bu standartlar, muhasebe kavram ve ilkelerinin uygulanmasında esas alınacak yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirler.<sup>8</sup> Standartlar, genel kabul görmüş ilkelerden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve kavramlar ile ilkelerin uygulamaya yansıtılmasını sağlamaktadırlar.<sup>9</sup>

Muhasebe standartları, muhasebeci tarafından hangi nitelikte işlemlerin ve olayların, hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını ve hangi raporlarla sunulacağını belirler.<sup>10</sup>

Muhasebe standartları, finansal tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi, sadece bir sektörü de ilgilendirebilir.<sup>11</sup>

---

<sup>5</sup> Murat Kiracı, Tunç Köse, “IASB, FASB ve TMMOB’te Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, Haziran, 2002, s. 48.

<sup>6</sup> Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, İstanbul: Türkmen Kitabevi, s. 4.

<sup>7</sup> Murat Erdoğan, Finansal Muhasebe, İstanbul: Beta Yayınevi, 2002, s. 15.

<sup>8</sup> Koç Yalkın, s. 41.

<sup>9</sup> Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s. 33.

<sup>10</sup> Ataman Akgül ve Akay, s. 4.

<sup>11</sup> Yüksel Koç Yalkın, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, Haziran, 2002, s. 2.

## 2.2. Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç

Bir işletmenin ekonomik faaliyetlerini ölçmek, kaydetmek, sınıflandırmak, değerlendirmek, raporlamak, analiz etmek ve yorumlamak işlevlerinden oluşan muhasebe faaliyetlerinde; bilginin kayıt edilme aşamasına getirilmesi, sınıflandırılarak kayıt edilen bu bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerini gidermek üzere, gerekli analizleri ve yorumları gerçekleştirecek şekilde sunulmalarına ilişkin, ülkeden ülkeye farklılık gösteren teknikler oluşmuştur. Bu oluşumların tarihsel süreci içinde, muhasebe bilimi gelişmiş, teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebe uygulamalarında da önemli aşamalar kaydedilmiştir.

Başlangıçta sermayenin kendi ülkesindeki bilgi gereksinimini gideren finansal raporların, o ülkenin muhasebe teknikleri içinde üretilmesi sorun olmuyordu. Her ülkede, muhasebenin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını ölçmede; ilgili ülkeye özgün olarak ürettiği finansal raporlar yeterli görülüyordu.<sup>12</sup> Bu yüzden ülkeden ülkeye farklılık gösteren ekonomik faaliyetleri ölçme ve değerlendirme ile raporlama kuralları gelişmiş, başka bir ifade ile, her ülkede muhasebenin dili olarak farklı kurallar ve standartlar oluşturulmuştur.

Zamanla ülke içerisinde farklı muhasebe uygulamaları ortaya çıkmıştır. Dünyanın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için büyük olumsuzluklar yaratmaktadır. Standartlara duyulan ihtiyaç ilk olarak ülke içinden gelmesi nedeniyle öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir. Bu nedenle muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı aşağıdaki başlıklarda ele alabiliriz;<sup>13</sup>

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,

---

<sup>12</sup> Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 59, Nisan Mayıs Haziran 2002, s. 72.

<sup>13</sup> Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2000, Sayı: 1, s. 31.

- Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Muhasebenin, muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe, benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmalıdır.<sup>14</sup>

Standartların getirdiği iyi muhasebe ve raporlama finansal sektörün ve özel sektörün gelişimine ve dolayısıyla ekonomik büyümeye katkıda bulunur. Yüksek kaliteli finansal raporlama ile mali sektörün ve özel sektörün gelişimi arasındaki ilişki birkaç farklı yolla kendini gösterir:

- İç finansal yapıyı güçlendirerek, finansal piyasa krizlerinin ve bunların olumsuz ekonomik etki riskini azaltır.
- Doğrudan yabancı yatırıma ve portföy yatırıma katkıda bulunarak, yurt içi tasarrufları harekete geçirmeye yardımcı olur.
- Bilgi ve borçlanmanın yüksek maliyetlerini düşürerek, küçük ölçekli şirketlerin kayıtlı finansal sektörden borçlanmasını kolaylaştırır.
- Yatırımcıların şirketlerin geleceğini değerlendirmesine, yatırım ve oy ile ilgili kararlarını bilgilendirilmiş bir şekilde alabilmesine olanak tanıyarak ve böylece daha düşük maliyetli sermaye ve daha iyi kaynak dağılımı sağlar.

---

<sup>14</sup> Üstündağ, s. 31.

- Finansal raporlama, aynı zamanda piyasa esaslı izleme için bir ölçüdür. Hissedarların ve genel olarak halkın bir şirketin yönetim performansını değerlendirebilmesini sağlar ve dolayısıyla sermaye piyasalarının aktif olarak gelişimini destekler.
- Hem küresel hem de bölgesel olarak ekonomik entegrasyonu destekler.

Dolayısıyla, şirketler için sağlam bir finansal raporlama sistemi sadece temel bir hedef olarak görülmemelidir, çünkü bunun ötesinde, daha önemli bir şey ifade etmektedir: iyi işleyen bir piyasa ekonomisinin ve sağlam bir finansal sistemin temel taşıdır.<sup>15</sup>

### 2.3. Muhasebe Standartlarının Önemi

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler ve ülke ekonomisi açısından son derece önemlidir. Bu önemi şöyle özetlemek mümkündür;<sup>16</sup>

- a) İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.
- b) İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.
- c) İşletme yönetimine dönemler itibari ile analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmaların da sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur.
- d) İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

---

<sup>15</sup> [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)- (16.12.2006) (06.12.2005 tarihinde İsveç'te yapılan bir panel modül 14)

<sup>16</sup> Pınar Evrim, Hasan F. Baklacı, Süleyman Yükçü, "Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Antalya: Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 1997, s. 19-20.

## **2.4. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Arasındaki Farklar**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları teriminin hem dar hem de geniş anlamları vardır. Dar olarak UFRS'ler IASB'nin kendinden önceki komitenin yayınladığı UMS'leri ifade eder. Geniş anlamı ise, UFRS'ler, IASB'nin onayladığı yorumlar ve UMS'ler ve kendinden önceki komitenin onayladığı SIC yorumları da dahil olmak üzere bütün Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır.<sup>17</sup>

Uluslararası muhasebe standartları, kavram olarak tam anlamıyla işlevini açıklamadığını söylemek mümkündür. İsim olarak bakıldığında sanki muhasebe kayıtlarına yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Aslında uluslararası muhasebe standartlarının her biri finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanmasına ilişkin standartlardır. Dolayısıyla uluslararası muhasebe standartlarından, uluslararası finansal raporlama standartlarına dönüşüm, kavramın tam anlamıyla yerine oturmasını sağlamıştır.

## **2.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

Standartlar, sadece muhasebenin işlevlerinden biri olan finansal raporlama amacının başarılması değildir. Aynı zamanda, standartların ait olduğu ülkelerin de bir uyumlaştırma aracıdır. Başta uluslararası faaliyet gösterenler olmak üzere şirketler, farklı olan ve zaman zaman birbirleriyle çelişen ulusal standartlarla karşılaşmaktadır.<sup>18</sup> Bu yüzden, diğer birimler yanında özellikle şirketler açısından standartların uyumlaştırılması büyük önem taşımaktadır.

Uyumlaştırma, farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketler tarafından hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında var olan farklılıkların azaltılması süreci olarak tanımlanabilir.<sup>19</sup> Finansal raporlar arasında uyum derecesinin artması, finansal tablo kullanıcılarına sağladığı faydayı artırır. Finansal

<sup>17</sup> <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm> (11.05.2007)

<sup>18</sup> Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yönelik Eğitimi", Mali Çözüm, İSMMO Yayın Organı, Sayı: 71, Nisan Mayıs Haziran 2005, s. 185.

<sup>19</sup> Aksoy, s. 185.

raporları uyumlaştırmanın yolu ise, standartların oluşturulması ile gerçekleşir. Standartlar finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırıcı ve azaltıcı etkide bulunmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için son derece disiplinli ve titiz bir çerçevedir. Dünya çapında kullanılabilecek, kaliteli tek bir finansal raporlama standartları setinin oluşturulması durumunda aşağıdaki yararlar elde edilecektir;<sup>20</sup>

- Şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacak,
- Yurtdışı iştirakleri bulunan veya yurtdışı bir ana ortaklığın iştiraki konumundaki şirketlerin konsolide mali tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacak,
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan şirketlerin mali tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluğu azalacak,
- Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlayacak,
- Ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında önemli bir engel ortadan kalkmış olacaktır.

## **2.6. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Temel Varsayımları**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Kavramsal Çerçeve, ilgililerin kullanımı için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları

---

<sup>20</sup> Cemal İbiş, Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 74, Ocak Şubat Mart 2006, s. 27.

usul ve esasları belirlemektedir. Kavramsal Çerçeve; finansal tabloların amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler, finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk, ölçümleme esasları, semaye ve sermayenin devamlılığı kavramlarını ele almaktadır. Kavramsal Çerçeve de yer alan temel muhasebe varsayımları ve finansal tabloların özellikleri şu şekildedir;<sup>21</sup>

|                                            |                                                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Temel Varsayımlar                          | - Tahakkuk Varsayımı<br>- Süreklilik Varsayımı                                                                                                                                                           |
| Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri | - Anlaşılabilirlik<br>- İhtiyaca Uygunluk<br>- Önemlilik<br>- Güvenilirlik<br>- Gerçeğe Uygun Temsil<br>- Özün Önceliği<br>- Tarafsızlık<br>- İhtiyatlılık<br>- Tam Açıklama<br>- Karşılaştırılabilirlik |

## **2.7. Finansal Raporlama Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar**

Finansal Raporlama Standartlarına yön veren kuruluşlar çalışmamızda ikili bir ayrıma tabi tutularak dünyada ve ülkemizde önemli olan kuruluşlar olarak ele alınmıştır.

### **2.7.1. Dünyada Finansal Raporlama Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar**

Dünyada Finansal Raporlama Standartlarına yön veren kuruluşlar olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ele alınmış ve bu kuruluşların tarihsel gelişimi, yapıları, standart oluşturma süreçleri ve yayınladıkları standartlar açıklanmıştır.

---

<sup>21</sup> Orhan Çelik, “Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Gelişme ve Toplum Araştırma Merkezi, No: 52, Ocak, 2003.

### **2.7.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu**

Aşağıda yer alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile ilgili açıklamalar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun resmi internet sitesinden faydanılarak hazırlanmıştır.<sup>22</sup>

#### **2.7.1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihsel Gelişimi**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 1973 yılından 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi olarak faaliyet göstermekteydi. IASC 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nde yer alan muhasebe örgütlerinin temsilcileri tarafından oluşturulup 91 ülkeden temsilcileri kapsayan bir organa dönüşmüştür. 1983 yılından Aralık 2000'e kadar IASC üyeleri Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu üyesi olan tüm profesyonel muhasebecilik kurumlarını içermekteydi ve Ocak 2000 yılı itibarıyla iki milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 104 ülkeden 143 üye kurumu kapsamaktaydı.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin, 1977 ve 1999 yılları arasında stratejilerini yeniden gözden geçirmesinin sonucunda yaratılmıştır. Mart 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Amerika Birleşik Devletleri'nin Delaware Eyaletinde kar amacı gütmeyen bir kurum olarak oluşturuldu. Bu vakıf merkezi İngiltere'nin Londra kentinde olan bağımsız muhasebe standart belirleyicisi olan IASB'nin ana kurumudur. 1 Nisan 2001'de IASB kendinden önce gelen organın muhasebe standardı oluşturma sorumluluklarını devir aldı. Bu durum gelecekte Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin şekillendirilmesi için öneriler raporunu temel alarak gerçekleştirilen yeniden yapılandırmanın son noktasıydı.

---

<sup>22</sup> <http://www.iasb.org> (15.06.2006)





IASC Vakfı iki ana organı olan bağımsız bir organizasyondur. Bu organizasyon ve IASB ve bunların yanında Standart Danışma Konseyi ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'nden oluşmaktadır. Mütevelli Heyeti, 19 üyeden oluşur. Bu üyeler dünya sermaye piyasalarının kullanacağı yüksek kalitedeki global muhasebe standartlarının geliştirilmesinden sorumlu olan, uluslararası konulara hakim ve konular hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Mütevelli Heyeti IASB üyelerini atar. Bu atamalar yapılırken üyelerin uzmanlık alanına ve herhangi bir çıkar grubuna hizmet etmeyecek şekilde tamamen bağımsız olmalarına dikkat edilmektedir. Mütevelli Heyeti üst gözetim yapar, IASB'yi denetler ve fon temin eder, ancak standart oluşturma ve geliştirme görevinin tek sorumlusu IASB'dir.

Mütevelli Heyeti, IASB'nin, Standart Danışma Konseyi'nin ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'nin üyelerini atarlar. Bunun yanında aşağıdaki görevleri de yerine getirirler;

- IASB'nin stratejisini ve etkinliğini yıllık olarak gözden geçirmek,
- IASB bütçesini yıllık olarak onaylamak ve fon yaratma temelini belirlemek,
- Muhasebe standartlarını etkileyen geniş stratejik konuları gözden geçirmek, IASB'nin tanıtımını yapmak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının özenli uygulanması hedefini yaymak, (Ancak standartlarla ilgili teknik konulara girmeleri önlenmiştir.)
- IASB, IFRIC ve Standart Danışma Konseyi'nin işleme prosedürlerini oluşturup değiştirmek,
- Gerekli süreci izledikten sonra Standart Tavsiye Komisyonu ile danışma ve kamu yorumları için Görüş Sunum Taslağının yayınlanması da dahil olmak üzere değişiklikleri onaylamak,
- IASB, IFRIC ve Standart Danışma Konseyi'ne ayrılmış olanlar dışında IASC'nin bütün güçlerini kullanmak.

Mütevelli Heyeti, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı oluşturmaktan sorumlu değildir. Bu konuda sorumluluk sadece IASB'ye aittir. IASB, Mütevelli Heyetinin atadığı oniki tam zamanlı, iki de yarım zamanlı olmak üzere toplam on dört üyeden oluşmaktadır. IASB üyeliğinin en önemli özelliği teknik uzmanlık olmalıdır. Mütevelli Heyeti IASB üyelerini, yüksek kalitedeki global muhasebe standartlarının gelişimine katkıda bulunabilecek, ilgili uluslararası iş ve piyasa şartlarını en iyi teknik beceriler ve geçmiş deneyim bileşimiyle temsil eden kişilerden oluşacak şekilde seçmelidirler. Hiçbir birey aynı anda hem Mütevelli Heyeti hem de IASB üyesi olamamaktadır.

IASB'nin en az beş üyesinin uygulamacı denetçiler olarak, en az üç üyesinin finansal tabloların hazırlanmasında, en az üçünün finansal tablo kullanıcıları olarak ve en az bir üyenin de akademik olarak geçmiş olmalıdır.

IASB'nin hem tam zamanlı hem de yarı zamanlı üyesi sözleşmeyle kamu yararına davranacağını ve standartlara karar verirken ve revize ederken IASB'nin çerçevesini gözönünde bulunduracağını kabul etmelidir. Mütevelli Heyeti tam zamanlı üyelerden birini IASB'nin başkanı olarak atamalıdır. Tam zamanlı üyelerden biri de olağanüstü durumlarda, IASB başkanının bulunmadığı zamanlarda IASB toplantılarına başkanlık edecek olan IASB Başkan Yardımcısı olarak Mütevelli Heyeti tarafından belirlenecektir. IASB başkanının atanması ve Başkan Yardımcısının belirlenmesi Mütevelli Heyetin karar vereceği şartlar ve sürelerde olacaktır. IASB üyeleri bir kez yenilenebilmek üzere en çok beş yıla kadar atanacaktır.

IASB üyeliğinin kriterleri aşağıdaki gibidir;

- Finansal Muhasebe ve Raporlama Hakkında Teknik Uzmanlığın ve Bilginin Gösterilmesi: IASB'nin tüm üyeleri; muhasebe mesleğinden, uygulamacılardan, kullanıcılardan veya akademisyenlerden olup olmadıklarına bakılmaksızın; finansal muhasebe ve raporlamada yüksek düzeyde bilgi ve teknik yeterliliklerini göstermiş olmalıdırlar. IASB ve bireysel olarak üyelerinin kredibilitesi ve organizasyonun etkili ve etkin olması ancak böyle bilgi ve becerileri olan üyelerle sağlanacaktır.

- Analiz Yapma Yeteneği: IASB üyeleri konuları analiz etme ve o analizlerin karar verme sürecindeki etkilerini değerdendirebilme becerisini gösterebilmelidir.
- İletişim Becerisi: Etkin sözlü ve yazılı iletişim becerileri gereklidir. Bu beceriler IASB üyeleriyle özel toplantılarda, kamu toplantılarında ve muhasebe standartları, konuşmalar, makaleler, notlar ve yasa değıştirme metinleri gibi yazılı materyallerde etkili olarak iletişim kurmayı içerd. İletişim becerileri aynı zamanda başkalarını dinlemeyi ve görüşlerini göz önüne almayıda içerd. İngilizce dilinin iyi bilinmesi gereklidir ancak ana dili İngilizce olmayanlara karşı seçimde bir ayrımcılık olmamalıdır.
- Tedbirli Karar Verme: IASB üyeleri çeşitli görüşleri ele almayı, sunulan kanıtları tarafsız bir şekilde değerdendirebilmeyi, makul ve desteklenebilir kararları zamanında verebilmeyi sağlamalıdır.
- Finansal Raporlama Ortamının Farkında Olmak: Yüksek kalitede finansal raporlama mali, iş ve ekonomik ortamlardan etkilenebilmektedir. IASB üyeleri IASB'nin içinde bulunduğu global ekonomik ortam hakkında bir görüşe sahip olmalıdırlar. Bu global farkındalık tüm dünyadaki çeşitli sermaye piyasalarındaki şeffaf finansal raporlamayla ve açıklamalarla ilgili olan ve onların kalitelerini etkileyen iş ve finansal raporlama konuları hakkındaki bilgileri de içermelidir.
- İşbirliği Ortamında Çalışma Yeteneği: Üyeler birbirlerinin ve yasa değıştirenlerin görüşlerine saygı gösterebilmeli, anlamalı ve değerdendirebilmelidirler. Üyeler IASB'nin yüksek kalitede ve şeffaf finansal raporlama geliştirme hedefini temel alan görüşlere varabilmek için birbirleriyle çalışabilmelidirler. Üyeler IASB'nin hedefini bireysel felsefeler ve ilgilerin önüne geçirebilmelidirler.
- Doğruluk, Tarafsızlık ve Disiplin: Üyelerin itibarı, doğrulukları ve tarafsızlıkları ile ilgili olarak herhangi bir şüphe olmamalıdır. Üyeler karar verirken tarafsız olabilme becerilerini gösterebilmelidirler. Üyeler aynı

zamanda özenli disiplin becerilerini gösterebilmeli ve talepkar iş yükünü taşıyabilmelidirler.

- IASC Vakfının Misyonuna ve Kamu Çıkarlarına Hizmet Etmek: Üyeler IASC Vakfının yüksek kaliteli, karşılaştırılabilir ve şeffaf uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını oluşturma hedefine ulaşmaya hizmet etmektedirler. IASB üyeliğine aday olan biri aynı zamanda özel standart oluşturma süreci aracılığıyla kamu yararına hizmet etmeye de kendilerini adanmış olmalıdır.

#### **2.7.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Sorumlulukları**

IASB teknik konularda tüm sorumluluğa sahiptir ve IASC'nin teknik gündeminin tüm ayrımını yapar. Buna ek olarak Kurulun sorumlulukları aşağıda belirtilen konuları da kapsar;

- Sevk ve idare komiteleri oluşturmak,
- Yorum için yayınlanmış dökümanlardan alınan yorumları gözden geçirmek için prosedürler oluşturmak,
- Önemli projelerde Standart Danışma Konseyi'ne danışmak,
- Kamu oturumları yapma işini ele almak,
- UMS ve Görüşe Sunulan Taslaklarının sonuçları için temeller belirlemek,
- Önerilen standartların her koşulda pratik ve çalışabilir olduğunun garantilenmesini sağlayacak bir görüşle saha gezileri yapmak.

IASB'nin prosedürleri Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yüksek kalitede olmalarını ve sadece standart koyma sürecinin birçok noktasında görüşlerini bildirmeleri için IASB yasa koyuculara fırsat verirler ve böylece geliştirilmiş olmalarını sağlarlar. Normal olarak önemli projelerde tavsiye verecek tavsiye komiteleri veya diğer

uzman grupları oluşturmalıdır. IASB aynı zamanda ulusal standart koyuculara detaylı araştırmalar yapmayı ve diğer çalışmaları dışardan sunmayı isteyebilir.

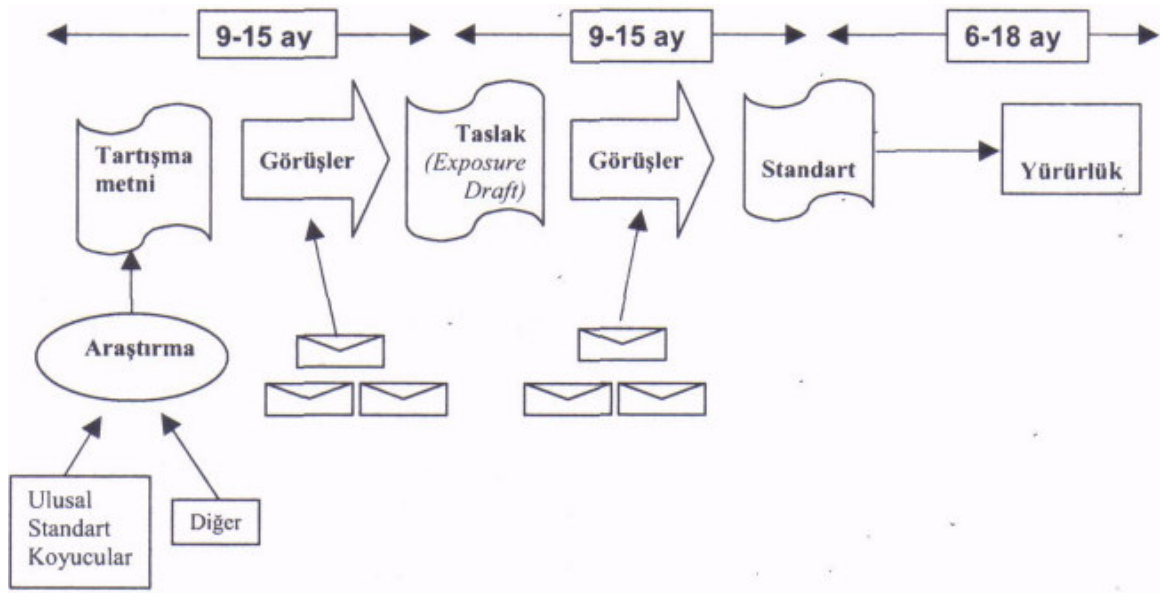
#### **2.7.1.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Standart Oluşturma Süreci**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları; muhasebecileri, finansal analizcileri ve diğer finansal tablo kullanıcılarını, düzenleyicileri, sermaye piyasalarını, akademisyenleri ve iş hayatındaki toplumu geniş olarak kapsayan bir çok ilgili tarafı içine alan uluslararası bir sistemle geliştirilmelidirler. Standart Tavsiye Komisyonu IASB'nin gündeme eklemesi gereken projeler hakkında tavsiyelerde bulunur. Standart oluşturma süreci genellikle aşağıdaki adımları kapsar:

- IASB alışanları ele alınan başlıkla ilgili olarak bütün konuları belirler, gözden geçirir ve konuların IASB erevesine uygulanmasını inceler.
- Başlıklar hakkındaki ulusal muhasebe standartları, çeşitli yasama bölgelerindeki uygulamalar da dahil olmak üzere incelenir ve ulusal standart koyucularla ilgili konulardaki görüş alişverişleri yapılır.
- SAC'a başlığın IASB gündemine alınması konusundaki tavsiyeleri için danışılır.
- IASB proje üzerinde tavsiyelerde bulunması için bir tavsiye grubu oluşturulur.
- Kamu yorumları için bir tartışma metni yayınlanır.
- IASB'nin en az sekiz üyesinin oyuyla onaylanmış ve aykırı görüşleri sonuçlara varabilme temelinde bir araya getiren bir Görüşe Sunulan Taslak kamu yorumu için yayınlanır.
- Tartışma metni ve Görüşe Sunulan Taslak için alınan bütün yorumlar değerlendirilir.

- Kamu oturumları ve saha testlerinin düzenlenmesi ele alınır ve gerekli görülürse yönlendirilip değişiklikler yapılır.
- Standart oylanır; eğer en az sekiz üyenin onayı alınırsa, ayrılan görüşler dahil edilerek ve sonuca varılmadaki temeller ve diğer verilerle birlikte IASB'nin Görüşe Sunulan Taslakdaki yorumları nasıl ele aldığı da anlatılarak, yayınlanır.

**Şekil 2: IASB’de Standart Oluşturma Süreci**



Kaynak: IASB resmi internet sitesi<sup>24</sup>

Her IASB üyesinin teknik ve diğer konularda bir oyu vardır. Görüşe Sunulan Taslağın, bir standardın veya bir yorumun yayınlanması için ondört IASB üyesinden sekizinin oyunu gerektirir. Tartışma metninin ve gündem kararının yayınlanması da dahil olmak üzere diğer kararlar sadece toplantıya katılan kurul üyelerinin % 50 veya daha fazla çoğunluğunu gerektirir. IASB teknik gündeminin tam kontrolüne sahiptir.

IASB, SAC ve IFRIC toplantıları kamuya açıktır. Ancak, belirli tartışmalar özellikle öncelikli seçim, atama ve diğer kişisel konular ile ilgili organın isteğine bağlı olarak özel yapılabilir. IASB, SAC ve IFRIC açık toplantılara kamunun katılımında

<sup>24</sup> [www.iasb.org](http://www.iasb.org) (15.06.2006)

coğrafi engellerin ve lojistik problemlerinin üstesinden gelmek için teknolojinin kullanımını örnek olarak internet, Web sitesi, toplantıların elektronik ortamda izlenebilmesi için çalışmalar başlatmıştır.

Her IASB, SAC ve IFRIC toplantılarının gündemi önceden yayınlanır ve sekreterlik her toplantıdan sonra düzenli olarak alınan teknik kararların özetini yayınlar. IASB, Görüşe Sunulan Taslak veya Standart yayınladığı zaman, o sonuçlara nasıl varıldığını anlatan ve kullanıcılara pratikte nasıl uygulama yapacaklarına yardımcı olmak için arka plan bilgisi veren sonuçların temeli ile birlikte yayınlar. IASB aynı zamanda kurul üyelerinin karşı görüşlerini de yayınlar. Görüşe Sunulan Taslağın, Uluslararası Muhasebe Standardının, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı veya Taslağının veya son yorumunun geçerli olacak metni IASB tarafından İngilizce olarak yayınlanır. IASB Görüşe Sunulan Taslağın, Uluslararası Muhasebe Standardının, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı veya Taslağının veya son yorumunun geçerli olacak metninin çevirileri yayınlanabilir ya da çevirilerinin yayınlanması için başkalarına yetki verilebilir.

1973 ve 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları Bildirimleri Uluslararası Muhasebe Standartları olarak belirlenmiştir. Nisan 2001'de IASB kendi muhasebe standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak belirlediğini ilan etti. Yine Nisan 2001'de IASB, IASC'nin yayınladığı bütün Uluslararası Muhasebe Standartlarını da kabul edip benimseyeceğini ilan etti.

#### **2.7.1.2. ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu**

Aşağıda yer alan Finansal Muhasebe Standartları ile ilgili bilgiler Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun resmi internet sitesinden faydalanılarak oluşturulmuştur.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> [http:// www.fasb.org](http://www.fasb.org) (15.05.2006)



#### **2.7.1.2.1. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihsel Gelişimi**

ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalı bir sistem geçerlidir. Muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası” ve “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası”nda yer almaktadır. SEC 1933 yasasını uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC'e her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren “Accounting Series Releases” ve “Staff Accounting Bulletins” adı altında muhasebe konuları üzerinde dökümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür.<sup>26</sup>

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından üç döneme ayrılmaktadır. Bunlar, AICPA'nın etkin rol aldığı “1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi” ve “1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu” dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturma fonksiyonunu yerine getiren “FASB” dönemleridir.

1973 yılından itibaren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu özel sektörde finansal muhasebe ve raporlama standartları oluşturmak için yetkili kılınmış bir organizasyondur. Bu kurul finansal raporların hazırlanmasını yönetir ve Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu ve Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nce yetkili olarak tanınmıştır.

#### **2.7.1.2.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı**

FASB tüm diğer iş organizasyonları ve profesyonel organizasyonlardan bağımsız olan bir yapının parçasıdır. Şimdiki yapı oluşturulmadan önceki organların resmi açıklamaları FASB tarafından değiştirilmeyip yerlerine yenileri getirilmediği sürece yürürlükte kalacaklardır.

---

<sup>26</sup> Bostancı, s. 74-75.

FASB yedi üyeden oluşmakta ve üyeler tam zamanlı çalışmaktadır. Üyelerin muhasebe kökenli olup olmaması önemli değildir. Atama bağımsız bir organ olan Finansal Muhasebe Vakfı tarafından yapılmakta olup üyeler beş yıl için seçilmektedir. Üyelerin ikinci kez seçilmelerinin mümkün olduğu sistemde, FAF, FASB ile iş dünyası iletişiminin sağlanması için bir danışma konseyi de atanmaktadır.

#### **2.7.1.2.3. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun Misyonu**

FASB'nin misyonu; finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak, geliştirmek ve finansal bilgi ilgilileri de dahil olmak üzere kamuya rehberlik etmek ve eğitim sunmaktır. Muhasebe standartları ekonominin etkili çalışması için gereklidir. Çünkü kaynakların dağıtımı hakkındaki kararlar güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere fazlasıyla dayanmaktadır.

Misyonunu gerçekleştirmek için FASB:

1. Finansal raporlamanın kullanışlı, ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı özelliklerine odaklanarak iyileştirmek,
2. Standartları, ekonomik ortamdaki değişiklikleri ve uygulamaları yansıtacak şekilde güncel tutmak,
3. Finansal raporlamada standart oluşturma sürecini iyileştirilebilecek eksik taraflarını zamanında belirlemek,
4. Muhasebe standartlarının uluslararası yayılışını finansal raporlamanın kalitesini iyileştirmeye birlikte öne çıkarmak ve
5. Finansal raporların içerdiği bilgilerin özellikleri ve amaçları hakkındaki ortak anlayışı geliştirmek üzere hareket eder.

FASB finansal raporlama standartları uygulaması hakkında rehberlik de yapar. Kavramlar, standartları oluştururken ve muhasebe konularının çözümünde; kurul kavramsal çerçeve oluşturulmasına rehberlik ederek faydalı olur. Bu çerçeve finansal

bilgileri hazırlarken karar vermek için makul sınırlar oluşturmaya ve finansal bilginin finansal rapor kullanıcılarınca anlaşılmasına ve güvenilmesine yardımcı olacaktır. FASB'nin hem kavramlarda hem de standartlardaki çalışması yeni görüşler ve fikirler kazanmayı amaçlayan araştırmalara dayanır. Araştırmalar FASB kadrosu ve yabancı ulusal ve uluslararası muhasebe standart koyucu organlar da dahil olmak üzere yapılır. FASB'nin faaliyetleri kamu katılımına ve gözlemlerine resmi prosedür kurallarının belirlediği sürece uygun olacak şekilde açıktır. FASB aktif olarak muhasebe konularındaki çeşitli yasa koyucuların görüşlerini teşvik eder.

#### **2.7.1.2.4. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun Etik Kuralları**

FASB faaliyetlerin yürütülmesinde belirli etik kuralları izler. Bunlar:

- *Karar vermede tarafsız olmak ve standartlar sonucunda ortaya çıkan bilgilerin tarafsızlığını garantilemek;* Tarafsız olması için, bilgi ekonomik faaliyeti olabildiğince dürüst ve gerçek olarak rapor etmelidir.
- *Kavramları ve standartları geliştirirken kanun koyucuların görüşlerini dikkate almak;* Ancak, kavramların ve standartların son belirleyicisi olan kurulun araştırmaya, yorumlara ve sonuçta ortaya çıkan bilginin dikkatlice oluşmasına dayanan kararı olmalıdır.
- *Standartları sadece beklenen faydalar oluşacak maliyetlerden fazla olduğunda ilan etmek;* Her ne kadar güvenilir, kantitatif maliyet/fayda hesaplamaları nadiren mümkün olsa da, Kurul önerilen bir standardın önemli bir ihtiyacı karşılayacağını ve getirdiği maliyetin olası alternatiflerle karşılaştırıldıklarında bütün faydalarla ilgili olarak makul olduğunu belirlemek için çaba sarfeder.
- *Raporlama uygulamasının devamlılığını bozacak değişikliklerin etkisini en aza indirecek şekilde gereken değişiklikleri yapmak;* Yeni standartlar getirildiğinde makul geçerlilik tarihleri ve geçiş aşamaları oluşturulur. Kurul değişikliklerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı ihtiyaçlarını karşılayabilir şekilde olmasını arzu eder.

- *Geçmişteki kararların etkilerini yeniden gözden geçirmek ve standartları gerektiğinde zamanında yorumlamak, değiştirmek veya yerine yenisini koymak.*

#### **2.7.1.2.5. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun Standart Oluşturma Süreci**

FASB standart oluşturmak için açık, düzenli işleyen, belirli bir kesimin ihtiyacını karşılayan değil her finansal bilgi ilgisine hitap eden bir süreci izlemeye kendini adanmıştır. FASB kamu çıkarına en iyi şekilde hizmet etmenin benzer işlemler ve şartlar için benzer şekilde ve farklı durumlar da ise farklı şekilde muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanan tarafsız standartların geliştirilmesiyle olacağını benimsemiştir.

FASB yayınlanan raporları inceleyerek, ilgilenen organizasyonlarla irtibat kurarak ve Çıkmakta Olan Konular Görev Kurulu ile tartışmalar yaparak finansal raporlamadaki eğilimlere karşı ilgilidir. Buna ek olarak, belirli bir konunun veya var olan bir resmi açıklamanın bir yönünün sorun olduğunun kanıtı olan, bir sürü teknik sorular mektup ve telefonla kadro tarafından alınır.

FASB ayrıca finansal raporlama ortamındaki yeni yasamalar veya düzenleyici kararlarla getirilmiş olan değişikliklere karşı da ilgilidir. FASB, gündemi de dahil olmak üzere çeşitli konularda tavsiye ve bilgi almak için birçok başka organizasyonlarla işbirliği yapar. İrtibat kurduğu gruplar arasında AICPA'nın Muhasebe Standartları Yürütme Komitesi ve Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Yatırım Yönetimi ve Araştırma Kuruluşu, Uluslararası Finansal Yürütücüler ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü gibi organizasyonların çeşitli komiteleri vardır. Gündem sürecinin bir parçası olarak Kurul potansiyel projelerin kapsamını tanımlayan gündem önerilerini kamu yorumlarına açık olmaları için sunabilir. Finansal Muhasebe Standartları Tavsiye Konseyi düzenli olarak Kurulun gündem önceliklerini gözden geçirir ve teknik gündeme eklenen tüm büyük projelerde danışmanlık yapar.

Kanun koyuculardan gerekli bilgiler alındıktan sonra, FASB teknik gündemiyle ilgili olarak kararlar almaktadır. FASB, karar verme sürecinde yardımcı olması için,

önerilen başlıkları değerlendirirken başvuracağı faktörlerin listesini oluşturmuştur. Bu faktörler;

- Konunun Dağınıklığı – Konunun kullanıcılara, hazırlayıcılara, denetçilere veya diğerlerine ne kadar sorun çıkarır olduğu, uygulamada ne kadar çeşitlilik gösterdiği ve konunun olası süresi, geçici mi yoksa daimi mi olacağı gibi, konunun dağınıklığı açısından dikkate alınır.
- Alternatif Çözümler – Finansal raporlama ilgili olma, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik açısından iyileştirecek bir ya da daha fazla alternatif çözümler yaratma ihtimali açısından değerlendirilir.
- Teknik Fizibilite – Teknik olarak makul görünen bir çözümün geliştirilebilme olanağı veya ele alınan projenin diğer projelerin tamamlanmasını bekleyip beklemeyeceğı önemlidir.
- Uygulanabilir Sonuçlar – İyileştirilmiş bir muhasebe çözümünün genel olarak ne kadar kabul edilebilir olduğu, ve belirli bir konuya hitap etmenin (veya hitap etmemenin) diğerlerini, örneğın SEC veya Kongreyi ne kadar harekete geçirmeye neden olacağının belirlenmesi gerekir.
- Birbirine Yaklaşma Olanakları – Amerikan standartları ve diğer ülkelerdeki uygulamalar arasındaki önemli farklılıkları ortadan kaldırmanın ne kadar olası olduğu ve ortak bir çözüme ulaşmanın ne kadar belirlenebilir olduğu açısından değerlendirilir.
- İşbirliğı Olanakları – Projenin bir ya da daha fazla standart koyucusuyla birlikte veya FASB ile başka işbirliğı yollarıyla, sorumluluğunun alınması için desteğın ne kadar olduğu belirlenir.
- Kaynaklar – FASB, IASB veya başka bir standart koyucunun projeyi tamamlamaya yetecek ne kadar kaynak ve uzmanlığın olduğu; ve FASB'nin konuyu ele alırken bir başka standart koyucunun kaynaklarını ne kadar kullanabileceğının ele alınmasını içerir.

Yukarıdaki faktörleri her durumda aynı açıdan ve aynı kapsamda değerlendirmek mümkün değildir, ancak ele alınacak faktörlerin belirlenmesi Kurulun teknik gündemiyle ilgili kararların tutarlı olmasına yardımcı olur.

Her teknik proje birkaç FASB toplantısını kapsar. FASB konuların çözülmesi için yeterli sayıda toplantı yapar. Önemli bir proje genellikle birden fazla yıla yayılmış düzinelerce toplantıyı kapsar. Tüm toplantılar, her ne kadar gözlemciler tartışmalara katılmıyorsa da, kamu gözlemcilerine açıktır. Her toplantının gündemi önceden duyurulur. Kadro, analiz ve önerileri içeren yazılı materyali, FASB toplantısı tartışmalarına bir temel oluşturması için Kurul üyelerine önceden sunar. Yazılı materyal her konu için toplantıda tartışılmak üzere tüm önemli alternatif görüşlerin detaylı gözden geçirilmesi ve analizini de içeren, kadronun yoğun araştırmasının sonucudur. Toplantı formatı yazılı materyallerin kadro tarafından sözlü olarak bir özetinin sunumunu ve bunu izleyerek de FASB sunulan konuların tartışmasını ve ortaya atılan noktalar hakkında kadronun sorgulanmasını gerektirir. FASB sunulan konulardan bir ya da birkaçı ile ilgili olarak karara varabilir. Varılan sonuçlar geçicidir ve gelecekteki FASB toplantılarında değiştirilebilir.

FASB konular hakkında bir sonuca vardığı zaman, Görüşe Sunulan Taslağın hazırlaması için çalışmalara başlar. Daha sonraki tartışmalar ve revizyonlardan sonra, FASB üyeleri yazılı olarak Görüşe Sunulan Taslağı yayınlamak için oy kullanırlar. Kurulun bir dokümanı onaylaması için oy çokluğu gereklidir. Eğer varsa alternatif görüşler dökümanda açıklanır. Görüşe Sunulan Taslak önerilen finansal muhasebe ve raporlama standartlarını, önerilen geçerlilik tarihini ve geçiş yöntemini ve FASB kararının temelini açıklamasını ortaya koyar.

Görüşe sunum dönemi, genellikle altmış gündür. Bu dönem yorum mektupları ve değerlendirme yazıları uzmanlar tarafından analiz edilmesiyle sonlanır. Konularla ilgili yeni bilgilere yönelik bir araştırma ve konularla ilgili ikna edici tartışmalar yapılır. Bu analizi çalışmaya ek olarak, FASB üyeleri yorum mektuplarını sonuçlara varmada yardımcı olmaları için gözden geçirirler. Yorumlar analiz edildikten ve üzerinde çalışıldıktan sonra, FASB konuları yeniden duyurur. Sürecin başındaki safhalarda olduğu gibi, FASB toplantıları kamu gözlemine açıktır.

FASB Görüşe Sunulan Taslak hakkında alınan yorumları göz önünde tutar ve genellikle önerilen değişiklikleri son dökümanda bir araya getirir. Eğer önemli değişiklikler gerekli gibi görülüyorsa, FASB açık kamu yorumu için elden geçirilmiş bir Görüşe Sunulan Taslak çıkarmaya karar verebilir. FASB tüm makul alternatiflerin yeterince ele alındığına kanaat getirince bir final dokümanı hazırlanır. Final dökümanın yine yazılı olarak oylaması yapılır ve resmi açıklamanın adapte edilmesi için dört oy gereklidir.

Çoğu teknik projenin final ürünü bir Finansal Muhasebe Standardı Bildirimi'dir. Bu bildirim, Görüşe Sunulan Taslak gibi, standardın aslını, geçerlilik tarihini ve geçiş tarihi, yöntemini, proje hakkında yapılan araştırmanın kısa bir özetini ve önemli alternatif çözümleri reddetmenin nedenleri de dahil olmak üzere FASB vardığı sonucun temelini ortaya koyar. Aynı zamanda, her hangi bir muhalefetin nedenini de açıklayarak Kurulun konu hakkında lehte ve aleyhte oy veren üyelerini de belirtir.

Büyük projelerde, FASB genellikle uygun süreçten önemli ölçüde ileri gider. Büyük proje FASB gündemine dahil edildikten hemen sonra finansal bilgi hazırlıyıcıları, denetçileri ve kullanıcılarını da içeren ve konu hakkında bilgileri olan bir görev gücü ya da çalışma grubu atanır. Diğer disiplinlerden uzmanlar da bu göreve atanabilirler. Konu hakkındaki çeşitli görüş açılarının temsil edilmesinin temini için özen gösterilir. Görev gücü FASB ile toplanır ve projenin tanımı, kapsamı, gerekli olabilecek ek araştırmanın özelliği ve boyutu, kamu yorumuna temel olacak tartışma dokümanı ve ilgili materyalin hazırlanması hakkında tavsiyeler verir. Görev gücü toplantıları kamu gözlemcilerine açıktır. Görev güçleri ve çalışma grupları standart oluşturma sürecinde uzmanlık, görüş açılarının çeşitliliği ve önerilen standarttan etkilenebileceklerle iletişim için bir mekanizma oluşmasını sağlayarak yardımcı olurlar.

FASB yeni bir büyük projenin müzakerelerine başlamadan önce FASB çalışanlarından bir Tartışma Dökümanı veya başka bir tartışma metni hazırlamalarını ister. Tartışma dökümanı genellikle sorunun tanımını, proje kapsamını ve finansal muhasebe ve raporlama konularını ortaya koyar; araştırma bulgularını ve ilgili literatürü tartışır ve ele alınan konular hakkında alternatif çözümleri ve olası etkilerini sunar.

Tartışma dokümanı, proje hakkında yorum yapmaları için davet etmek üzere Kurul müzakerelere başlamadan önce yayınlanır. Bir tartışma dokümanının veya bir Görüşe Sunulan Taslağın kamu yorumu için yayınlanmasından sonra, Kurul halka açık oturum veya kamuya açık yuvarlak masa toplantısı yapmaya karar verebilir. Bu toplantılar bilgi ve görüş açıları hakkında sorular sorulması için bir olanak sağlar. Kamuya açık oturumda herhangi bir birey veya organizasyon konuşmayı isteyebilir ve FASB bütün bu tür ricaların yerine getirilmesini sağlamaya çalışır.

Finansal Muhasebe Standartları Bildirimine ek olarak, FASB Kavramlar Bildirisi de yayınlar. Bunlar yeni standartlar ortaya koymaz ya da var olan muhasebe ilkelerinin uygulanmasında herhangi bir değişiklik gerektirmezler; bunun yerine, Kurula standartları oluşturmak için bir kaynak ve problem çözmek için araçlar sunmayı amaçlarlar. Uzun vadeli önemleri dolayısıyla, Kavramlar Bildirisi de FASB önemli konularda Finansal Muhasebe Standartları Bildirimlerinin geliştirilmesinde kullanılan gerekli sürecin aynısını izler.

Finansal muhasebe ve raporlamanın geniş konularına ek olarak FASB var olan standartların uygulamasıyla ilgili daha dar çapta sorunlarla ve uygulamada ortaya çıkan diğer problemleri de ele alır. Özelliklerine göre uygulama ve yürürlüğe koyma sorunları FASB tarafından Bildirimlerle veya Yorumlarla, kadro tarafından Teknik Bültenler veya soru-cevap şeklindeki Uygulama Rehberi ile ele alınabilirler. Her ne kadar Teknik Bültenler ve Uygulama Rehberleri daha az teşhir edilseler de tüm bunlar kamuya açık FASB toplantılarında tartışmaya ve yorum için teşhire konu olurlar.

ABD’de FASB düzenlemelerinin etkili olması bir hükümet kuruluşu olan SEC’in bu standartları onaylamasından, tanınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, SEC’in FASB tarafından oluşturulan bir standarda katılmaması ve düzeltilmesini istemesi de mümkündür. SEC personeli FASB çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve yeri geldiğinde tartışmalı konularda, muhasebe standartları geliştirilmesine müdahale etmektedir.<sup>27</sup>

Dünyadaki sermaye piyasalarının tüm yatırımcıların güvenebileceği global muhasebe standartları oluşturulması yolunda Uluslararası Muhasebe Standartları

---

<sup>27</sup> Ataman Akgül ve Akay, s. 9-10.



Kurulu ile müşterek olarak hazırlanan yakınsama projesi doğrultusunda Norwalk Mutabakatı imzalanmıştır.

#### **2.7.1.3. İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu**

Aşağıda yer alan İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu ile ilgili bilgiler İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu'nun resmi internet sitesinden yararlanılarak oluşturulmuştur.<sup>28</sup>

##### **2.7.1.3.1. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihsel Gelişimi**

İngiltere'de muhasebeyle ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış ve 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir. 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından gerçekleştirilmiştir.

1970 yılında ise muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla ilgili olarak, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi kurulmuştur. 1990 yılında, Muhasebe Standartları Komitesi olarak isimlendirilmiştir. Yine 1990 yılında, bu kurum Muhasebe Standartları Kurulu adını almıştır.<sup>29</sup>

##### **2.7.1.3.2. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı**

Muhasebe Standartları Kurulu'nun görevi muhasebe standartları çıkartmaktır. Bu amaç, 1985 Şirketler Yasasında tanımlanmıştır. 1990 yılında Muhasebe Standartları Komitesi'nden muhasebe standartları oluşturma görevini devir almıştır. ASB hem uluslararası standartların gelişimini etkilemek hem de kendi standartlarının uluslararası gelişmelere gereken ilgi gösterilerek geliştirilmesini sağlamak için diğer ülkelerdeki standart belirleyicilerle ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'yla birlikte çalışmaktadır.

---

<sup>28</sup> <http://www.asb.org.uk> (22.07.2006)

<sup>29</sup> Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Maliye Dergisi, Sayı:146, Mayıs-Aralık 2004, s. 44.

ASB Başkanı tam zamanlı ve çeşitli ilgilileri temsil eden geri kalanların da yarı zamanlı olduğu en fazla on kurul üyesine sahiptir. ASB toplantılarına üç de gözlemci katılır. Bir muhasebe standardının kabul edilmesi, revize edilmesi veya geri çekilmesi ile ilgili herhangi bir karar için yedi kurul üyesinin oyları (on üyeden az olursa altısının) gereklidir. Kurul üyeleri Finansal Raporlama Konseyinin Başkanı ve Direktörlerinden oluşan bir Aday Gösterme Komitesi tarafından atanırlar.

#### **2.7.1.3.3. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Hedefleri**

Muhasebe Standartları Kurulu Finansal Raporlama Konseyi'nin temel hedefi yatırımcıyı, piyasayı, halka açık ve diğer kurumların finansal ve idari koruyuculuğunun içindeki kamu güvenini sağlamaktır. Kurul, finansal bilgi kullanıcılarının, hazırlıycılarının ve denetçilerin yararına olacak finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturma ve geliştirme yoluyla hedeflerine ulaşmaya çalışarak katkıda bulunur.

ASB hedeflerine ulaşabilmek için aşağıdaki çalışmaları yapar:

1. Standartlar oluştururken rehber olmak için ilkeler geliştirerek ve finansal bilgi ilgililerinin muhasebe konuları ile ilgili sorunlar karşısında çözüm olacak bir çerçeve sunmak,
2. Değişim içinde olan iş uygulamalarına, yeni ekonomik gelişmelere ve mevcut uygulamada belirlenen eksikliklere yanıt olarak yeni muhasebe standartları çıkarmak veya varolanları değiştirmek,
3. Acil konuları zamanında ele almak,
4. Uluslararası Standartlar Kuruluyla, ulusal standart koyucularla ve ilgili Avrupa Birliği kuruluşlarıyla çalışarak IASB'nin standartlarında yüksek kaliteyi destekleyerek ve onların Avrupa Birliği'nde adapte edilmesine çalışmak.

#### **2.7.1.3.4. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Etik İlkeleri**

Muhasebe Standartları Kurulu'nun etik ilkeleri aşağıdaki gibidir;

1. Tarafsız olacak ve muhasebe standartlarının uygulanmasından ortaya çıkan bilgilerin dürüstçe altında yatan ticari faaliyeti temsil etmesini sağlayacaktır. Bu tür bilgiler, kullanıcıları belli bir yönde etkilemeye çalışacak herhangi bir sapmanın olmayacağı ve herhangi bir grup kullanıcı veya hazırlayıcının tarafında olmamak üzere tasarlanmış şekilde tarafsız olmalıdır.
2. Muhasebe standartlarının açıkça ifade edildiğinden ve konuların makul analiziyle desteklendiğinden emin olmalıdır.
3. Araştırmalara, kamu danışmalarına ve sonuçlanan bilginin kullanışlılığı hakkında dikkatli görüşlere dayanarak muhasebe standartlarına neyin konulması gerektiğini belirlemelidir.
4. Hem bir muhasebe standardından diğerine hem de standartlar ve şirketler yasası arasında tutarlılık olmasını sağlamalıdır.
5. Sadece beklenen faydalar tahmin edilen maliyetlerden fazla olduğunda muhasebe standartları çıkarmalıdır. Kurul güvenilir maliyet ve fayda hesaplamalarının bazen olası olduğunu fark eder. Ancak daima standart ihtiyacını önemlilik ve ele alınan problemin boyutuna göre belirleyecek, maliyet ve fayda açısından en etkili olacak gibi gözüken standardı seçecektir.
6. Kendi hükümranlılığı ve sürecinde en iyi uygulamayı izleyecek, kaynakları etkin olarak kullandıracak ve Konseyin diğer Kurullarıyla mümkün olan her yerde irtibatta bulunacaktır.

ASB'nin teknik faaliyetleri muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve gözden geçirilmesiyle Acil Konular Görev Grubu Özetlerinin yayınlanmasını içerir. ASB, aynı zamanda muhasebe standartları ve Acil Konular Görev Grubu özetlerinden farklı olarak zorunlu muhasebe uygulamalarını getirmeyen ASB Bildirilerini de çıkartır. Bunlar

işletme ve finansal gözden geçirme, ara raporlar, öncü ilanlar gibi konularda rehberlik edecek bildirimleri içerirler. Küçük şirketler ve diğer kurumlar isterlerse Daha Küçük Kurumlar için Finansal Raporlama Standartlarının gereklerini tüm diğer muhasebe standartları ve Acil Konular Görev Grubu Özetleriyle uygunluklarına bir alternatif olarak da gözlemleyebilirler. ASB'nin teknik faaliyetleri ASB politikasına uygun olarak diğer organlarca geliştirilmiş uzmanlaşmış sektörler için muhasebe uygulamaları hakkında öneriler olan Tavsiye Edilen Uygulama Bildirim'lerinin gözden geçirilmesini de içerir.

ASB'nin geliştirdiği muhasebe standartları Finansal Raporlama Standartlarının içinde bulunmaktadır. Faaliyetlerine başladıktan hemen sonra ASB Muhasebe Standartları Komitesi'nin çıkardığı standartları, onların da muhasebe standartlarının yasal tanımı içine girebilmeleri için kabul etmiştir. Bunlar tasarlanmış Standart Muhasebe Uygulamasının Bildirimleri'dir. SSAP'ların bir kısmının yerine FRS'ler geldiyse de bir kısmı halen yürürlüktedirler.

#### **2.7.1.3.5. Muhasebe Standartları Kurulu'nun Standart Oluşturma Süreci**

ASB'nin bir standart çıkarmak için atacağı bir çok adım vardır. FRS'lerin konusu olan başlıklar ASB tarafından ya kendi araştırmasıyla ya da ilgili tarafların bildirimleri de dahil olmak üzere dış kaynaklardan belirlenirler. Bir FRS için başlık çıkarılması ASB'ce gerekli görüldüğünde ASB kadrosu bir araştırma ve danışma programı yapma ile görevlendirilir. Bu program ilgili kavramsal konuların, varolan tebliğlerin ve İngiltere, İrlanda Cumhuriyeti ve denizaşırı ülkelerdeki belirli muhasebe gerekliliklerinin getirilmesinin ekonomik, yasal ve uygulamadaki etkilerinin ele alınması ve danışılmasını içerir. Konular ASB tarafından belirlenip tartışıldığında normal olarak bir tartışma taslağı oluşturulur ve ASB'ye ilgilerini kaydettirmiş taraflara iletilir.

Konular daha fazla tartışma gerektirdiğinde bunun yerine bir tartışma bildirgesi yayınlanabilir. Bu dokümanların amacı önerilerde ortaya atılan konulardan özellikle etkilenen veya bilgisi olan taraflarla bir tartışma temeli oluşturmaktır. Bundan sonra tüm ilgilenenlerin öneriler hakkında yorum yapmalarına olanak sağlamak ve ASB'nin o önerilerin uygunluğunu ve kabul edilme düzeylerini ölçmesi için muhasebe standardının bir taslak metni olan Görüşe Sunulan Taslak yayınlanır.

Görüşe Sunulan Taslak kamuya arz edilme süresince gelen geri bildirimlerin ışığında tekrar gözden geçirilir. Her ne kadar kurul ilgili tarafların görüşlerini dikkatli bir şekilde tartıyorsa da bir FRS'nin son içeriği Kurulun araştırmaya, kamu danışmasına ve sonuçlanan bilginin fayda ve maliyetlerini dikkatli bir şekilde değerlendirilmesini temel alan kendi kararına göre belirlenmelidir.

FRS'ler uluslararası gelişmelerin gerektirdiği önem verilerek oluşturulurlar. Kurul, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun uluslararası finansal raporlamayı harmonize etme hedefini de destekler. Bu desteğin bir parçası olarak bir FRS aynı konuyu ele alan bir Uluslararası Finansal Raporlama Standardıyla nasıl ilgili olduğunu açıklayan bir bölüm içerir. Çoğu durumda bir FRS'ye uygunluk otomatik olarak ilgili UFRS'ye uygunluğu garantiler. Bir muhasebe standardıyla bir UFRS'nin gereklilikleri farklı olduğunda Kurulun muhasebe standartlarının uygulandığı alan içinde rapor eden kurumlar tarafından muhasebe standardı izlenmelidir.

#### **2.7.1.4. Basel Komitesi UFRS Çalışmaları**

Genel olarak finansal sektöre, özelde ise bankacılığa ilişkin risk kontrolü ve denetimi alanında, kamu kuruluşlarının, uluslararası organizasyonların, bağımsız denetim kuruluşlarının uyguladıkları çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler arasında bazı farklılıklar olsa da, belli konularda anlaşma sağlanarak uluslararası standartlar oluşturulmuştur. Bu çerçevede üzerinde durulması gereken en önemli ve en eski uluslararası finansal organizasyon olan Uluslararası Ödemeler Bankası'dır.<sup>30</sup> Uluslararası Ödemeler Bankası, 1930 yılında kurulmuştur. Bu organizasyonun temel amacı Dünyadaki parasal ve finansal istikrarı sağlamak üzere ilke ve kurallar tesbit etmektir. Merkezi İsviçre'nin Basel şehrinde faaliyet gösteren bu organizasyon, 1974 yılında bünyesinde Basel Bankacılık Gözetim Komitesi'ni oluşturmuştur.<sup>31</sup> Basel Komitesi, 10 ülkenin Merkez Bankası Gubernurlerinin biraraya gelerek kurulmuştur. Bu komite düzenli olarak yılda dört kere toplanmakta olup şimdiki üyeleri Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Hollanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'dir.

<sup>30</sup> Active Dergisi, "Risk Kontrolü ve Yönetimi Alanında Uluslararası Standartlar", Sayı : 15, Ekim Kasım 2000, s. 18.

<sup>31</sup> İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "UFRS ve Basel II'nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri", Mali Çözüm, Sayı : 76, Haziran Temmuz 2006, s. 29.

Bu komite, bankacılık otoritelerinin kendi ülkelerindeki sistemlere en iyi şekilde uyum sağlayacak düzenlemeleri yaparken dikkate alacakları gözetim standartlarını, rehber düzenlemeleri ve en iyi uygulama tavsiyelerini yayınlar.<sup>32</sup> Komite bu şekilde üye ülkelerin gözetim tekniklerinin ayrıntılı uyumlaştırılmasına girmeden ortak yaklaşım ve ortak standartların yakınsamasını teşvik eder.

Basel Komitesi'nin iki ana prensibi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, yabancı bankacılık kuruluşu denetimden kaçmamalıdır ve denetim uygun ölçülerde olmalıdır. İkincisi de sermaye yeterliliği konusudur. "Basel Sermaye Uzlaşısı" olarak adlandırılan bir sermaye ölçüm sistemi G-10 Guvernörleri tarafından 1988 yılında onaylanmıştır ve bankalara duyurulmuştur. Böylece bankacılık sektörünün ilk sermaye standardı oluşturulmuştur. Basel Komitesi, finansal piyasalarda meydana gelen gelişmeleri ve Basel I'in sermaye yeterliliği ölçümüne ilişkin eksiklikleri de dikkate alarak Haziran 1999 yılında Basel II yayınlanmıştır.<sup>33</sup> Basel II'nin amacı; bankaların maruz kaldıkları riskleri daha iyi ölçmek ve bunu en az sermaye düzeyi ile ilişkilendirmek, ulusal ve uluslararası denetim uygulamalarını güçlendirmek, şeffaf ve uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu finansal tablolar yolu ile piyasa disiplini sağlamaktır.

Bankacılık sektöründe Basel II kuralları Türkiye'de 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlanması beklenmektedir. İşletmelerin bankalarla çalışabilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaları gerekmektedir.<sup>34</sup>

Dünya Bankası ve IMF de, kendisinden borç talebinde bulunan ülkelerin finansal raporlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygunluğunu arayacağını belirtmiştir.<sup>35</sup>

#### **2.7.1.5. Avrupa Birliği Komisyonu'nun UFRS Çalışmaları**

Avrupa Birliği, birlik üyesi ülkelerarası mal, hizmet, insan ve sermaye serbest dolaşımının yanısıra, ortak para birimine geçerek, tek bir parasal birlik olma sürecini de başlatmıştır. Birlik alanı içinde kur riskinin ortadan kalkması ve tek bir para politikası

<sup>32</sup> Nuran Cömert Doyrangöl, Müge Saltoğlu, "Muhasebe Gözüyle Basel II", Mali Çözüm Özel Sayı: 76, 2006, s. 353.

<sup>33</sup> <http://www.bddk.org.tr/basel2>. (25.04.2007)

<sup>34</sup> İbiş ve Özkan, s. 31.

<sup>35</sup> Aksoy, s. 189.

izlemeye başlanması, para ve sermaye piyasalarında da uyum ve konsolidasyonu gerekli hale getirmiştir.<sup>36</sup>

Avrupa sermaye piyasasının gelişmesinde, üye ülkeler arasında ticarete, işletmeler arası ilişkilerde, işletme devir ve birleşmelerinde muhasebe uyumlaştırılması bir çerçeve oluşturmaktadır.<sup>37</sup> AB içinde bir ortak Pazar oluşturulması için uyumlaştırmada kullanılan enstrümanlar tüzükler, direktifler, yönergeler, kararlar, öneriler ve görüşlerdir.

Avrupa Birliği'nin oluşumunu sağlayan 1957 Roma Antlaşması'nın 57. maddesi gereği üye ülkeler ulusal muhasebe kurallarını uyumlaştırmakla yükümlü olmuşlardır. Birliğe üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal özelliklerin uyumlaştırılması, özellikle Avrupa Birliği'nin kendi mevzuat şekli olan yönergelerle sağlanmıştır.<sup>38</sup>

Yönerge, komisyonun bir önerisinden sonra Bakanlar Konseyi tarafından benimsenen yasal bir enstrümandır. Yönergenin kabul edilmesi süreci içerisinde, üye ülkelerin ilgili kurum ve kuruluşları görüş ve fikirlerini bildirerek direktifin oluşumuna katkıda bulunurlar. Ayrıca 23 Avrupa ülkesinin kurduğu Avrupa Muhasebeciler Federasyonu yönergelerin oluşmasında önemli rol oynar.<sup>39</sup>

Avrupa Birliği'nde muhasebe hukukunu ilgilendiren konular Avrupa Birliği üyesi ülkelerin şirketleri arasında rekabet eşitliği sağlayacak şekilde ele alınmış ve muhasebe alanında dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler başta olmak üzere çeşitli yönergeler yayınlamıştır. "Dördüncü Yönerge" belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri finansal tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, "Yedinci Yönerge" konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. "Sekizinci Yönerge"de ise finansal tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır. Bu yönergeler yayımlandıktan

---

<sup>36</sup> Servet Özkök, "Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2000, s. 88.

<sup>37</sup> Necdet Sağlam, "Avrupa Birliğinde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı : 21, Ocak 2004, s. 49.

<sup>38</sup> Fahir Bilginoğlu, "Uluslararası Muhasebe", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Nisan 1993, s. 83.

<sup>39</sup> Üstündağ, s. 32.

sonra revize edilmemesi onların, kalite geliştirici mekanizmalar oluşturmamalarına ve güncellikten uzak kalmalarına neden olmuştur.<sup>40</sup> Finansal raporlama ve muhasebe standartları konusunda UMS ile uyumlu olmasına yönelik tercihin temelleri AB konseyi tarafından çıkarılan 4. ve 7. direktiflerle atılmıştır.<sup>41</sup>

Sürekli gelişen ve değişen ekonomik koşullara cevap verebilmek için AB'nin muhasebe alanında yeni düzenlemelere gitmesi gerekliliği ortaya çıkmış ve AB Komisyonu IASB'nin faaliyetlerini desteklemeye başlamıştır.<sup>42</sup>

Ülkelerin muhasebe uygulamaları alanında farklılıklar sürmekte ise de Avrupa Birliği'nin 2000 yılında başlatılan uluslararası standartlara uyum çalışmalarının bir bölümü 2002 yılı başlarında sonlanmış ve uluslararası muhasebe standartlarının 2005 yılından itibaren uygulanmasına karar verilmiştir.<sup>43</sup>

AB Komisyonu tarafından "AB'nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek" başlıklı tebliğ yayınlanarak, 2005 yılından itibaren banka ve sigorta şirketleri de dahil borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören halka açık şirketlere ait konsolide finansal tabloların UMS/UFRS ile uyumlu hazırlanması ve muhasebe standartlarının tüm üye ülkelerde aynı biçimde uygulanması yönünde karar alındı. 01.01.2005 tarihinden itibaren AB bünyesinde borsaya kayıtlı şirketlerin konsolide finansal tabloları UFRS'ye göre hazırlamaları zorunlu hale getirilmiştir.<sup>44</sup> Bu düzenlemenin 2005 yılında uygulanması ile İtalya, İspanya ve İngiltere dahil olmak üzere 28 ülkede, 7000'den fazla firma bu standartları uygulamaya başladı. Avrupa'da UFRS'ye adaptasyon, UFRS'nin ulusal muhasebe standartlarının yerini alarak, grup finansal tabloları hazırlama ve sunumda temel gereklilik anlamına gelmiştir.<sup>45</sup>

Tüm Avrupa ülkelerinde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması evrim olarak nitelendirilebilmektedir. Bu uygulama sonucunda finansal bilgilerin doğru,

---

<sup>40</sup> Bostancı, s. 78.

<sup>41</sup> Aksoy, s. 190.

<sup>42</sup> David Alexander, Anne Brittan, Ann Jorissen, International Reporting and Analysis, UK: Thomson Learning, 2003, s. 42.

<sup>43</sup> Aylin Poroy, "Avrupa Birliği Uluslararası Muhasebe Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 15, Temmuz 2002, s. 107.

<sup>44</sup> Yüksel Koç Yalkın, "AB ve ABD'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına Geçiş Çalışmaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 19, Temmuz 2003, s. 19.

<sup>45</sup> Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt, Mgnus Orrell, IFRS Workbook & Guide, London: John Wiley & Sons Inc., 2006, s. 1-2.



güvenilir, şeffaf, anlamlı ve karşılaştırılabilir olması, işletme yatırım ve finansman kararlarının sağlıklı alınmasına temel olacaktır.<sup>46</sup>

### **2.7.2. Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarına Yön Veren Kuruluşlar**

Türkiye muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesi ile Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 yılı sonrası Avrupa Birliğine tam üyelik başvurusunda bulunması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.<sup>47</sup>

Türkiye’de muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında, muhasebe standartlarındaki gelişimin devletin yönlendirmesi ile gerçekleştiği, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülkelerin uygulamalarının etkisinde kalınmış olduğu görülmektedir.<sup>48</sup>

#### **2.7.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**

Aşağıda açıklamaları yapılan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ile ilgili bilgiler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun resmi internet sitesinden faydalanılarak oluşturulmuştur.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Koç Yalkın, “AB ve ABD’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları” s. 26.

<sup>47</sup> Necdet Sağlam, Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1282, Eskişehir, 2001, s. 44.

<sup>48</sup> Zafer Sayar, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 7, Ekim 2002, s. 77.

<sup>49</sup> <http://www.tmsk.org.tr>. (12.02.2007)

### **2.7.2.1.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Tarihsel Gelişimi**

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 09.02.1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından kurulmuştur. TMSK'nin dayanağı 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ve ilgili kanunlardır.

TMSK'nin muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

1. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
2. Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
3. Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
4. Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
5. Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMSK

07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle T穆DESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devir almıştır.

#### **2.7.2.1.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yapısı**

TMSK, finansal tabloların gerçek durumunu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak amaçlarıyla kurulmuştur. TMSK, Kanunla kurulmuş, idari ve mali özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip olup Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

TMSK, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere dokuz üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi üç yıldır. Süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine kalan süreyi tamamlamak üzere ilgili kurum yeni üye seçer.

Üyelerin, işletme, iktisat, maliye, siyasal bilgiler, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda bir yüksek öğrenim kurumunda en az dört yıllık lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları, başka bir yüksek öğrenim kurumunda lisans düzeyinde öğrenim yapmış olanların ise belirtilen dallarda lisans üstü eğitim yapmış olmaları ve bu alanlarda en az on iki yıl deneyim sahibi olmaları şarttır. Üyeler, Kanunda belirtilen kurumlarca seçilir. Kurul, kendi üyeleri arasından Başkan ve Başkan Yardımcısını ilk toplantıda gizli oyla seçer.

### 2.7.2.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görevleri

TMSK'nın görevleri aşağıda sıralanmıştır;

- a) Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,
- c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

#### **2.7.2.1.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yetkileri**

Kurulun mesleki nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri aşağıda belirtilmiştir:

- a) Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak,
- b) Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özelgeler yayımlamak,
- c) Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,
- d) Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüd, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,
- e) Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,
- f) Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,
- g) Benzeri diğer konularda karar almak.

Kurulun idari nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri aşağıda belirtilmiştir:

- a) Muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanması koşullarını belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,

- b) Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili olarak çalışma komisyonlarınca esas alınacak usul ve esasları saptamak,
- c) Kurulda saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- d) Çalışma komisyonlarının yıllık ya da belli süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,
- e) Hazırlanan Kurul bütçe ve kesin hesabını kabul etmek ve Maliye Bakanlığına göndermek,
- f) Yıl içinde ortaya çıkacak gereksinimler karşısında bütçeyi revize etmek, gelir ve harcamalara ilişkin ödenekleri artırmak veya fasıllar arası gerekli aktarmaları yapmak,
- g) 4857 sayılı İş Kanunu çerçevesinde istihdam edilen personele ilişkin disiplin, ücret, ikramiye ve diğer sosyal yardımlar gibi konularda, ilgili mevzuatın ve bu Yönetmeliğin kendi yetkisine bıraktığı hususları görüşüp karara bağlamak,
- h) Bu Yönetmelikte ve diğer düzenlemelerde kendi yetkisine bırakılan satın alma, satma ve kiralama konularındaki dosyaları, sözleşme önerilerini görüşüp karara bağlamak,
- i) Başkan adına temsil ve imzaya yetkili yönetici personelin bu yetkilerinin kapsamını belirlemek, imza örneklerini tescil ve ilan etmek,
- j) Çalışma komisyonlarının ve personelin çalışmaları hakkında Başkandan bilgi istemek ve çalışma sonuçlarını değerlendirmek,
- k) Benzeri diğer konularda karar almak.

Üyelerin başlıca görev ve yetkileri şunlardır:

- a) TMSK tarafından verilen görevleri yerine getirmek,
- b) TMSK'nın toplantılarına katılmak; Kurul işleri hakkındaki görüş, düşünce ve önerilerini Başkana bildirmek,
- c) TMSK çalışmalarının uyumlu, verimli ve düzenli yürütülmesini sağlamak konusunda Başkana yardımcı olmak,
- d) TMSK'ca karar alınmasına gerek görülen konuların görüşülmesi ve karara bağlanması veya verilen kararların uygulanması ile ilgili olarak Başkana öneride bulunmak,
- e) TMSK kararıyla olmak kaydı ile, Kuruldaki her türlü defter, kayıt ve belgeler üzerinde incelemede bulunmak,
- f) TMSK kararıyla TMSK'nın bazı görevlerinin veya çalışma komisyonları sorumluluğunun yerine getirilmesinde görev almak.

Üyelerin, çalışma komisyonları ve personel ile ilişkileri Başkan aracılığıyla sağlanır. Ancak, personel, üyelerden aldığı talimatları ilk amirine bildirerek yerine getirmekle sorumludur. Başkan ve üyeler, Kanunun ve bu Yönetmeliğin Kurula verdiği görevlerin yerine getirilmesinden sorumludurlar. Başkan ve üyeler, TMSK işlerinde gerekli dikkat ve itinaı göstermek zorundadırlar; çalışmalarında ve TMSK kararlarının alınmasında tarafsız olmak zorundadırlar.

Başkan; TMSK'nın en üst amiri olup, TMSK yönetimi ve faaliyetlerinden sorumludur. Bu sorumluluk, TMSK'nın gelirlerini, harcamalarını, çalışmalarının genel çerçevede planlanması, düzenlenmesi, denetlenmesi, değerlendirilmesi ve gerektiğinde kamuoyuna duyurulması hususlarını kapsar.

TMSK Başkanı'nın görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Kurulu temsil etmek,
- b) Kurulun ve çalışma komisyonlarının düzenli ve verimli bir biçimde çalışmasını sağlamak,
- c) Kurul toplantılarının gündemini, gün ve saatlerini belirlemek, toplantıya davet etmek ve toplantıları yönetmek,
- d) Kurul kararlarının gereğinin yerine getirilmesini ve kamuoyuna duyurulmasını sağlamak,
- e) Kurula intikal eden önerilere son şeklini vererek ya da mütalaasını ekleyerek Kurula sunmak,
- f) Kurulun diğer kuruluşlarla ilişkilerini düzenlemek ve yürütmek,
- g) Kurul adına basın ve yayın organlarına beyan ve açıklamalarda bulunmak,
- h) Kurulca verilecek diğer görevleri yapmak.

Çalışma komisyonları; her yılın başında yıllık çalışma programına uygun olarak TMSK kararıyla belirlenir. TMSK, gerekli görülen hallerde yıllık çalışma programında yer almayan konularda da çalışma komisyonları kurulmasına karar verebilir. TMSK, çalışma komisyonu kurulmasına karar verdiği projenin konusuna göre çalışma komisyonlarında görev almasını uygun gördüğü personeli ve bu proje ile ilgili olan kamu kurum ve kuruluşları ile meslek örgütlerini ve diğer muhasebe ilgi gruplarını tespit eder.

Tespit ettiği kamu kurum ve kuruluşları ile meslek örgütleri ve diğer muhasebe ilgi gruplarından, komisyon çalışmalarına katkıda bulunmak üzere uzman personel görevlendirilmesi talebinde bulunabilir. Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşları ile meslek



örgütleri ve diğer muhasebe ilgi grupları, kendi talepleri üzerine ve Kurulca uygun görülmek koşuluyla komisyon çalışmalarına temsilci gönderebilirler.

TMSK, serbest olarak çalışan kişilere de çalışma komisyonlarında görev verebilir. Gündeme alınan projenin kamuoyuna duyurulmasını takiben, muhasebe ilgi gruplarının çalışma komisyonuna katılımına ilişkin talepleri TMSK'ca incelenerek karara bağlanır. TMSK'nın daveti üzerine çalışma komisyonlarında görev alan katılımcıların yolluk ve gündelik gibi giderleri TMSK'ca karşılanabilir.

Kamu kurum ve kuruluşları ile meslek örgütleri ve diğer muhasebe ilgi grupları tarafından, çalışma komisyonlarında görevlendirilecek kişilerin isimlerinin on beş gün içinde TMSK'ya bildirilmesi gerekir. Çalışma komisyonlarının kurulma işlemleri de görevlendirilecek kişilerin bildirilmesini takip eden on beş gün içinde tamamlanmak zorundadır. Çalışma komisyonlarının teşkili, feshi, çalışma yerleri, katılımcılarda aranacak şartlar ile diğer hususlar Kurulca belirlenir. Çalışma komisyonlarının çalışma programlarının temini, iletişim, yazışma, doküman temini ve muhafazası gibi ihtiyaçları TMSK tarafından sağlanır.

Başkan, üyeler ve personel ile çalışma komisyonlarında görevlendirilenler veya çalışma komisyonlarının toplantı ya da çalışmalarına iştirak etmesi uygun görülenler; çalışmaları sırasında TMSK'ya, Kurul ile ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlara ve üçüncü kişilere ait öğrendikleri bilgilerin gizliliğine uymakla yükümlüdürler. Bu kişiler, yaptıkları inceleme ve araştırmalar nedeniyle aldıkları belge, suret, fotokopi ve dosyanın ekini oluşturan diğer veriler ile yazılı bilgileri saklamak ve başkalarının eline geçmemesini sağlayacak önlemleri almak zorundadırlar.

Sır niteliğine sahip bilgiler, kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerden başkasına hiç bir suretle açıklanamaz, görevlilerin veya üçüncü kişilerin yararına kullanılamaz. Bu yükümlülük, ilgililerin görevden ayrılmalarından sonra da devam eder. Kurul çalışmaları kapsamında hazırlanan tamamlanmış ve onaylanmış her türlü rapor ve belgenin telif hakları Kurula ait olup, Kurulun izni olmadan kullanılamaz.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, 2004.

#### **2.7.2.1.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Standart Oluşturma Süreci**

Muhasebe Standartları, TMSK tarafından listesi yapıldıktan sonra her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan "Standart Komisyonu" belirleyerek ön taslakların hazırlanması için uygun süre verir. Bu süre iki aydan fazla olamaz. Standart komisyonu çalışmalarında gerekli gördükleri kişileri çalışmalarına iştirak ettirebilir ve kişi ve kurumlardan görüş isteyebilirler. Diğer kurul üyeleri, standart komisyonu çalışmalarına katılabilirler. Standart komisyonları tarafından hazırlanan ön taslaklar ilk kurul toplantı gündeminde görüşülür. Ön taslaklar TMSK'nın tüm üyelerine dağıtılır. TMSK'da ön taslaklar üzerinde görüşmeler yapıldıktan sonra taslakların görüş almak üzere yayınlanabilmesi için üyelerin beşte üçünün oyu gereklidir.

Gündemde yer alan muhasebe standart ön taslağı, bu taslağı hazırlayan üyelerden birisi tarafından tartışılma belgelerine dayanılarak takdim edilir. Her kurul üyesi, hazırlanana göre söz alır. Bir üyeye aynı konuda tekrar söz verilmez. Tartışmalardan sonra, standart komisyonu temsilcisi son kez görüşlerini söyledikten sonra, Muhasebe Standart taslağı aynen veya karşı önerileriyle oylanır. Beşte üç oranında kabul edilen taslaklar yayınlanır. Kurul'ca yayınlanacak standart taslaklarda karşı görüşlere yer verilmez. Kurul'ca yayınlanması kararlaştırılan standart taslakları ilgili kurumların bildireceği ilgililere ve TÜRMOB üyelerine ve bağlıodalara dağıtılır. Yüksek Öğretim Kurulu tarafından bildirilecek muhasebe ve denetim alanındaki profesör, doçent, yardımcı doçent ve öğretim görevlilerine dağıtım listesinde yer verilir.

TMSK'ca belirtilen nisaplarda yayınlanması kabul edilen ve belirtilenlere dağıtılan standart taslakları görüş bildirilmesi için TMSK'ca kabul edilen bir süre verilir. Bu süre görüş bildirmenin son tarihi belirlenmesi şeklinde saptanır. Bu süre içinde ilgili kişilerce bildirilen yorum ve öneriler TMSK'nın ilk toplantısında incelenir ve gerekliyse taslaklar gözden geçirilir. Gözden geçirilen taslaklar üyelerin en az üçte ikisi tarafından onaylanırsa Ulusal Muhasebe Standardı olarak yayınlanır ve standartta belirtilen günden itibaren yürürlüğe girer. Standartlar, muhasebenin temel kavramları, mevcut uygulamalar ve uluslararası standartlar gözetilerek ve geçerlilik tarihi belirtilerek hazırlanmalıdır. Standartların uygulanması geçmişe yönelik olmayacaktır.

TMSK tarafından onaylanacak Muhasebe Standartları ayrı ayrı birbirini izleyen sıra numaraları ile onaydan sonra en geç bir ay içinde TÜRMOB tarafından yayınlanır. Standartların yayınlanmasından kaynaklanan giderler TÜRMOB tarafından karşılanır ve gelirleri TÜRMOB tarafından tahsil edilir. Muhasebe ve Denetim Standartları Resmi Gazete dışında yalnız TÜRMOB tarafından yayınlanır.<sup>51</sup>

TMSK, çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını, yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarının, uluslararası alanda geçerlilik kazanması, yani UFRS ile uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak, UFRS setindeki standartların tamamına uyulması ile mümkün olabilmektedir. TMSK ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı arasında yapılan telif ve lisans anlaşmasında, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmektedir.

Muhasebe standartlarında çokça yapılan yollamaların kolaylıkla izlenebilmesi ve UFRS paralelliğinin sağlanması amacıyla Türkçe çevirilerde, orijinal metinlerdeki paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır.

TMS/IFRS seti, muhasebe standartları, gerekçeleri, yorumları, uygulama rehberi, açıklayıcı örnekleri ve eklerinden oluşmaktadır. Bunlardan sadece Muhasebe Standartları ile zorunlu ekleri Resmi Gazetede yayınlanmış bulunmaktadır.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları 2001, Ankara: TÜRMOB Yayınları 166, TMSK Seri No: 5 2001, s. 5-8.

<sup>52</sup> Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMSK Yayınları-1, 2006.

### 2.7.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu

Aşağıda yer alan Sermaye Piyasası Kurulu ile bilgiler Sermaye Piyasası Kurulu'nun resmi internet sitesinden yararlanılarak oluşturulmuştur.<sup>53</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. İlgili olduğu bakanlık, Başbakan tarafından görevlendirilen Devlet Bakanlığı'dır. Merkezi Ankara'da olan kurulun İstanbul'da bir temsilciliği bulunmaktadır.

SPK'nın temel görevi; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır.

SPK, Bakanlar Kurulu kararı ile atanan yedi üyeden oluşur. SPK Üyelerinin, ikisi ilgili Bakanlığın aday gösterdiği 4 kişi arasından, biri Maliye Bakanlığı'nın aday gösterdiği iki kişi arasından, biri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın aday gösterdiği iki kişi arasından, biri Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun aday gösterdiği iki kişi arasından, biri Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği'nin aday gösterdiği iki kişi arasından, biri Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin aday gösterdiği iki kişi arasından atanır. Bakanlar Kurulu, adaylardan birini başkan olarak atar. SPK, Başkanın teklifi ile üyelerden birini ikinci başkan olarak seçer. SPK başkan ve üyeleri resmi ve özel başka hiç bir görev alamazlar. SPK başkanı ve üyelerinin görev süreleri altı yıldır. Süresi bitenlerin tekrar atanmaları mümkündür. Başkan dışındaki üyelerin üçte biri iki yılda bir yenilenir.

Sermaye Piyasası Kurulu, Kurul başkanı ve üyeleri ile başkana bağlı olarak Kurul faaliyetlerini yürüten teşkilattan oluşur. SPK çalışmaları Kurul başkanına bağlı başkan yardımcılıkları altında çalışan hizmet birimleri tarafından hazırlanmaktadır. Hizmet birimleri; Denetleme Dairesi, Ortaklıklar Finansmanı Dairesi, Aracılık Faaliyetleri Dairesi, Kurumsal Yatırımcılar Dairesi, Araştırma Dairesi, Piyasa Gözetim

---

<sup>53</sup> <http://www.spk.gov.tr> (12.06.2004)

ve Düzenleme Dairesi, Hukuk  şleri Dairesi, Bilgi  şlem İstatistik ve Enformasyon Dairesi, İdari ve Mali  şler Dairesi, Muhasebe Standartları Dairesinden oluşmaktadırdır.

Muhasebe Standartları Dairesinin Görevi, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ile sermaye piyasası kurum ve kuruluşlarının mali tablo ve raporları ile ilgili genel ve özel nitelikte muhasebe standartlarının tesbitine yönelik olarak ilgili dairelerle koordinasyonu sağlamak ve bu yönde çalışmalar yapmak; muhasebe standartları ile ilgili ihtiyaç tesbiti ve düzenleme yapmak; uluslararası standartlara uyum, vergi ve muhasebe amaçlarının ayrımlanması çalışmalarını yürütmek; muhasebe uygulamalarını izlemek ve bu konuda uygulama birliğini sağlayacak öneriler hazırlamak; muhasebe ve denetim ile ilgili yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliğini sağlamak, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve faaliyetlerine izin vermek, bu faaliyetleri izlemek; bu kurumlarla işbirliği içinde yeni muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesi çalışmalarını yürütmek ile görevlidir.

Muhasebe Standartları Dairesi, yönetim ve hizmet bakımından Daire Başkanına bağlı bir daire başkan yardımcısı ve Muhasebe ve Denetim Standartları Düzenleme ve Koordinasyon Grubu, Bağımsız Denetleme Kuruluşları İzin ve İzleme Grubu başkanlıkları ve kalem müdürlüğünden oluşur.

Sermaye Piyasası Kurulu “SPK Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi'ni” hayata geçirmiştir. Bu  er evede UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”ini, 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Tebliğ'de UFRS ile uyumlu 33 adet standart mevcuttur. Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayım tarihinde y r rl ğ e girmiştir. Özel hesap dönemi olan işletmeler için ise, Tebliğ 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap döneminden sonraki ilk ara mali tablolardan başlamak üzere uygulanmaya başlanmıştır.<sup>54</sup> IOSCO'nunda  yesi olan SPK, IOSCO'nun önerisini ve AB ile uyum

---

<sup>54</sup> İbiş ve  zkan, s. 32-33.

sürecini de dikkate alarak UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamıştır.<sup>55</sup>

Tebliğ, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile yer verilen bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketleri kapsamına almış ve raporlama yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Ancak, bankalar ve sigorta şirketleri Sermaye Piyasası Kanunu'nun 50/a maddesi kapsamında muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabi bırakılmıştır.<sup>56</sup>

### **2.7.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**

Aşağıda yer alan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile ilgili bilgiler Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun resmi internet sitesinden alınmıştır.<sup>57</sup>

BDDK, Başkan ve üyelerden oluşan Kurul ile Kurul Başkanına bağlı olarak faaliyetlerini yürüten Başkanlıktan oluşur. Kurul Başkanı Kurumun da Başkanıdır. Kurumun merkezi Ankara'dadır.

Kurul, Kurumun karar organıdır. Kurul; biri Başkan, biri İkinci Başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Kurul, en üst düzeyde görüşme ve karar alma yetkisine sahiptir. Başkanlık teşkilâtı, Başkan, Başkan yardımcıları, Başkanlık müşavirleri ve hizmet birimlerinden oluşur. Kurumun en üst yöneticisi olan Başkan, Kurumun genel yönetim ve temsilinden sorumludur. Başkana başkanlığa ilişkin görevlerinde yardımcı olmak üzere Kurul kararı ile üç başkan yardımcısı atanır.

Başkan yardımcılarının sorumlu olacakları hizmet birimleri, meslekî deneyimleri de dikkate alınarak Başkanca belirlenir. Başkan yardımcılarında biri, yerinde denetim

---

<sup>55</sup> Cemal İbiş, Ayça Akarçay, "IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymetler Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci", VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul: İSMMMO Yayını, No: 49, 2004. s. 251.

<sup>56</sup> İbiş ve Özkan, s. 33.

<sup>57</sup> <http://www.bddk.org.tr> (12.04.2007)

ve gözetimle görevli birimlerden sorumlu olur. Başkan yardımcıları, Başkanca verilen görevleri yapmak, talimatları yerine getirmek, yönetim kademeleri ve ilgili hizmet birimleri arasında uyum ve işbirliğini sağlamakla yükümlüdür.

Gerekli görülen hallerde danışmanlık hizmeti alınmak ve Başkan tarafından verilecek diğer görevleri yapmak üzere; hukuk, basın ve halkla ilişkiler, yönetim ve finans gibi alanlarda sayısı beşi geçmemek üzere Başkanca müşavir görevlendirilebilir. Müşavir olarak atananların, bankacılık, finans, bilişim, hukuk, basın ve halkla ilişkiler ile yönetim alanlarında en az on yıllık meslekî tecrübeye sahip olması ya da bankalar yeminli murakıbbı veya bankacılık uzmanı, bilişim uzmanı, hukuk uzmanı unvanı veya yetkisine sahip olup on yıllık tecrübeyi haiz olması ya da en az doktora derecesinde akademik ünvana sahip olması gerekir.

Daire başkanları, Başkanın önerisi üzerine Kurulca atanır. Daire başkanı, kendi biriminin genel yönetimi ve temsilinden sorumlu olup, biriminin yıllık çalışma programını, bütçe önerisini, çalışma esaslarını ve raporunu hazırlayıp, bir üst merciye sunmakla yükümlüdür.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002’de “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardı Türkiye’de uygulamaya konulmuştur.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, 08.11.2006 tarihinde 26340 sayılı Resmi Gazete’de Bankaların Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğin amacı, ana ortaklık bankaların finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bir bütün olarak bilgi edinilebilmesini sağlamak amacıyla bankalarca konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Ana ortaklık bankalar Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayarak,

Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde yıl sonları ile Mart, Haziran ve Eylül ayları itibarıyla konsolide finansal tablo düzenlemeleri zorunludur. Aynı tebliğin altıncı maddesine göre daha önce yayınlanan “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” Tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun düzenlemelerini kabul ettiği belirtilmiştir.

#### **2.7.2.4. Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Yer Alan Düzenlemeler**

Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin alt komisyonunda ele alınan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın 88. maddesi 4. fıkrasında; “Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.”, 5. fıkrasında ise; “Uygulamada, Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hallerde, fıkra belirtilen ayrıntı düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine uyulur.” denilmektedir.

Yakın zamanda yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu Tasarısı halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan, UFRS’ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’na uyma mecburiyeti getirilmiştir. Bir diğer ifade ile bu mecburiyet Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu’na tabi tüm işletmelerin yasal finansal tablolarını hazırlarken UFRS ile tam uyumlu TMS’yi uygulamak durumunda olduklarını hükmetmektedir. Türk Ticaret Kanunu Taslağının yürürlüğe girmesi ile beraber TMS’ye uygun olarak hazırlanacak olan yasal finansal tablolar işletme ilgililerine daha doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacak, UFRS ile uyumlu olması sebebiyle işletmelerin küreselleşen dünya pazarında ve yabancı yatırımcı ilgisi dahilinde daha zamanlı, anlaşılabilir, ortak dili konuşabilen ve rekabetçi bir pozisyon almasını sağlayacaktır.<sup>58</sup>

<sup>58</sup> <http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/93d5c3bc0673ba438025712400567eaa> (02.05.2007)



### **3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - TMS 37 : KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN İNCELENMESİ**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almış, resmi bir Türkçe çevrinin yapılması ile Muhasebe Standartları Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Muhasebe standartlarında yapılan atıfların kolaylıkla izlenebilmesi UMS ve UFRS ile paralelliğinin sağlanması amacıyla Türkçe çevirilerde, standart numaraları, orijinal metinlerdeki paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır.

Buradan hareketle Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Standardın, hem Türkiye Muhasebe Standartları'nda hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda numarası 37'dir.

#### **3.1. TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın Amacı**

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin 37 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı hakkında Tebliğ sıra no 20 yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1 inci maddesi ile 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendi hükümlerine göre finansal tabloların gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgiler üretebilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması öngörülmektedir.

Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'yla, tek tip finansal tablolar düzenlenmesi ve finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uygunluğunun sağlanması amaçlanmaktadır. Bu tebliğde 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri itibariyle geçerli olmak üzere yürürlük öngörülmüştür. Bu sayede işletmelerin ve kurumların bu yeni uygulamalara hazırlanmalarına imkan sağlanmış olmaktadır.

Bu standardın amacı, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.<sup>59</sup>

TMS 37 bütün işletmeleri etkilemekte olup, pasifte borç ve gider karşılıkları ile ilgilidir, ayrıca koşullu borçlar ve varlıklarla ilgili önemli açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir.<sup>60</sup>

### **3.2. TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standartı'nın Kapsamı**

TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Standartın 1. maddesine göre işletmeler tarafından, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanır:

- a) Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan; ve
- b) “\_”<sup>61</sup>
- c) Başka bir Standart ile düzenlenmiş olan.

TMS 37'nin ikinci maddesi uyarınca, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standartı kapsamına dahil olan finansal araçlara, garantiler de dahil olmak üzere uygulanmaz.

---

<sup>59</sup> Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 37.

<sup>60</sup> <http://www.gaziantepsmmmorg/gsmmmo/slaytlar/TMS-Recep%20Pekdemir.pp.t> (13.03.2007)

<sup>61</sup> Uluslararası Muhasebe Standartı 37'nin birinci maddesi uyarınca belirtilen (b) maddesinde sigorta şirketlerinin police sahipleri ile yaptıkları sözleşmelerden kaynaklanan yükümlülükler de bu standardın kapsamına girmemektedir. UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri standardının yayınlanması bu yükümlülükler; TMS 37'ye göre başka bir standart ile düzenlenmiş sayıldığından (b) maddesi boş bırakılmıştır.

TMS 37'nin 3. maddesine göre, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.

Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu yükümlülük veya koşullu varlık için başka bir Standartta hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standardı uygular. TMS 37'nin 5. maddesinde TMS 37'de diğer kapsam dışı kalan karşılıkları ele alan standartlar belirtilmiştir,

- a) İnşaat Sözleşmeler (TMS 11)
- b) Gelir Vergileri (TMS 12)
- c) Kiralamalar (TMS 17)
- d) Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19)
- e) Sigorta Sözleşmeleri (TFRS 4)

Koşullu yükümlülük tanımı standartta koşullu borç olarak ele alınmıştır. TMS 37'de zaman zaman bu ifadeler birbirinin yerine kullanılmaktadır.

TMS 17 Kiralamalar, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları için özel şartlar içermediğinden, ilgili türden işlemlere TMS 37 hükümleri uygulanır.

Vergi karşılığının hesaplanması ve ayrılması süreci TMS 37 kapsamında değildir. Ancak, vergi otoriteleri tarafından toplanan ceza ve tazminatlar (örnek olarak geç beyandan dolayı oluşan cezaları) TMS 12'de açıklandığı gibi kurumlar vergisi olarak kabul edilmemektedir, bu noktada TMS 37'ye uygun olarak muhasebeleştirilmelidir.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> <http://www.gtturk.com/about/hs-2006-13.pdf>. (15.02.2007)

### 3.3. TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda Yer Alan Tanımlar

TMS 37'de geçen terimlerin anlamları 10. maddede aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

Karşılık; Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

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

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

Hukuki Yükümlülük; Bir sözleşmede, yasal düzenlemede veya diğer kanuni uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüklerdir.

Zımni Kabulden Doğan Yükümlülük; İşletmenin geçmişteki uygulamaları, yayımlanmış politikaları veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt ettiği; bunun sonucu olarak işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması nedeniyle oluşan yükümlülüklerdir.

Koşullu Yükümlülük; Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan fakat yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi gibi nedenlerden dolayı finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür.

Koşullu Varlık; Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek varlıktır.

Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşme; Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

Yeniden Yapılandırma; Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır. İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya söz konusu faaliyetin ifa şekliinden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur.

### **3.4. Karşılıklar**

#### **3.4.1. Karşılık Kavramı**

##### **3.4.1.1. TMS 37'ye Göre Karşılık Kavramı**

Karşılık terimi İngilizce “Provisions” kelimesinden gelir.

Standartta “karşılıklar” zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlanmıştır. Başka bir deyişle, zamanlaması veya tutarı belirli olmayan borçlar olarak da ifade edilmektedir.

Standartta bahsedildiği gibi karşılığa konu olan borcun;

- Gelecekle ilgili olması,
- Tutarının ve zamanının belirsiz olması gerekmektedir.<sup>63</sup>

Karşılık daha detaylı incelendiğinde, geçmişte işletmede meydana gelen bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ve ne tutarda ödeneceği belli olmayan borçlardır. Karşılık muhtemel bir borçtur.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Semra Karacaer, “TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı Kapsamında Garanti Gider Karşılıklarının İncelenmesi”, MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 4, Aralık 2002, s. 32.

<sup>64</sup> Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, TMS-TFRS, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, s. 560.

TMS 37'nin 7. maddesinde belirtildiği üzere bazı ülkelerde karşılık terimi amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar içinde kullanılmaktadır. Bu standartta belirtilen bu konular karşılık tanımına girmemekte, bunlar varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmeler olarak kabul edilmektedirler.

Muhtemel karşılık örnekleri;

TMS 37'nin karşılıklar konusunu anlamak için verilen karşılık örneklerine bakmak konunun anlaşılmasına yardımcı olacaktır.<sup>65</sup>

- a) Garantiler; Bunların gerçek karşılık olduğu iddia edilir. Çünkü geçmiş deneyimlere göre bazı taleplerin olması olmamasından daha çok muhtemeldir. Satılan malın kullanıcı hatası dışında, üretim hatasından veya gerekli kalitenin sağlanmamasından dolayı ortaya çıkabilecek zararların, satıcı işletme tarafından karşılanması için ayrılan karşılıklardır.<sup>66</sup> Ancak karşılıklar bütün bir sınıf için tahmin edilmelidir sadece tek bir talep için değil. Bu durumda açık bir yasal yükümlülük vardır.
- b) Ana Tamiratlar; Geçmişte şirketlerin gelecekteki yıllar içinde oluşacak ana tamiratlar için karşılık ayırmaları oldukça yaygındı. Ama artık TMS 37'ye göre bu mümkün değildir. Çünkü TMS 37 bunun tamir yapmak için küçük bir istek olduğunu bir yükümlülük olmadığını belirtir. Diğer yandan işletme varlığı satabilir.
- c) Kendini Sigortalama; Birkaç işletme yangın hasarı ve bunun gibi beklenen maliyetine dayanarak zararı karşılamak için bir sigorta şirketine prim ödemek yerine kendilerini sigorta etme karşılığı yaratmışlardır. TMS 37'ye göre bu karşılık artık makul değildir, çünkü işletmenin bir yangın ya da kaza olana kadar hiç bir yükümlülüğü yoktur. Bu olaylar gelişene kadar hiçbir yükümlülük bulunmamaktadır.

---

<sup>65</sup> ACCA Paper 2.5 Financial Reporting International Stream, Great Britain: BPP Professional Education, 2005, s. 232-233.

<sup>66</sup> Muzaffer Civelek, Maliyet Muhasebesi – Sorular, Cevaplar, Kayseri: 2000, s. 134.

Örneğin; perakende market zinciri ileride çıkabilecek yangın zararı için bir sigorta sözleşmesi yaptırmış olsa, herhangi bir karşılık ayırmasına gerek olmayacaktır. Çünkü yangın meydana gelene kadar herhangi bir geçmiş faaliyetten kaynaklanan yükümlülük bulunmamaktadır.<sup>67</sup>

- d) Çevre Kirliliği; Eğer işletmenin, diğer ilgililer tarafından herhangi bir çevre kirliliğini temizlemesini beklediği bir çevre politikası varsa, veya işletme geçerli bir çevre yasasını ihlal etmişse çevre zararı için bir karşılık söz konusudur.

Özellikle kimya sektöründe ve nükleer atıkların olduğu fabrikalarda bir kısım maddelerin bekletilip imha edilmesi gerekebilir. Bu maddelerin daha sonraki imha edilmelerinde katlanılan maliyet aslında önceki yıllara aittir. O bakımdan daha sonra ortaya çıkacak ama, bu döneme ait giderler için karşılık ayrılır.<sup>68</sup>

- e) Çekilme veya Terk Etme Maliyetleri; Bir petrol şirketi ilk başta bir petrol sahası satın alınca bölgeyi petrolü çıkardıktan sonra çekilmek üzere yasal bir yükümlülük altına girer. TMS 37'den önce petrol şirketlerinin çoğu sahanın ömrü süresince yapılan tedrici bir karşılık ayırmaktaydılar, böylece bir tek yılda maliyete çok fazla yüklenilmemiş oluyordu.

Ancak TMS 37, yasal yükümlülüğün petrol sahasının ilk gideri olduğunda ısrar etmektedir ve böylece yükümlülük hemen oluşmaktadır. Bu muhtemelen petrol sahasındaki ilk faaliyet yılında kar zararda büyük bir gidere neden olacaktır. Ancak TMS 37 petrol sahasının ilk başta alınmasının maliyetinin sadece petrol sahasının maliyeti olmadığı aynı zamanda yine doğru şekle konması da sahanın maliyeti olduğu görüşüne sahiptir. Böylece terk etme maliyetinin hepsi varlığın maliyetine eklenerek, aktifleştirilebilir.

- f) Yeniden Yapılandırma; Yönetimin planladığı ve kontrol ettiği, işletme tarafından üstlenilen işin kapsamını veya işin yapılış yöntemini önemli ölçüde değiştiren bir programdır. TMS 37'nin amaçlarından biri de yeniden yapılandırma karşılıklarının kötüye kullanılmamasını hedeflemektedir. Buna uygun olarak da

<sup>67</sup> <http://www.iasplus.com/standard/ias37/htm>. (26.01.2007)

<sup>68</sup> Azzem Özkan, “Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 16, 2000, s. 194.

böyle bir karşılığın ne zaman ayrılması gerektiği hakkında katı kriterler koymaktadır.

- g) Davalar, işletmenin herhangi bir sebeple dava aşamasına gelmiş yükümlülükleri olabilir. İşte dava aşamasındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi ihtimali varsa bu durumda dava ve icra karşılıkları adı altında bir karşılık ayrılabilir.<sup>69</sup>

#### 3.4.1.2. Ülkemizde Karşılık Kavramı

Karşılıklar, genel anlamıyla aktif kalemlerin değer kaybını ya da muhtemel gider ve zararları karşılamak amacıyla faaliyet sonuçlarından ayrılan fonlardır.<sup>70</sup>

Karşılıklar, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerde meydana gelen ancak miktarı kesinlikle bilinmeyen değer azalışları ile hesap dönemi içinde meydana gelen olaylar sonucu işletme bakımından ortaya çıkma olasılığı bulunan yükümlülükleri karşılamak amacı ile ayrılan fonlardır.<sup>71</sup>

İktisadi kıymetlerde meydana gelmiş olan fakat miktarı kesin olarak saptanamayan değer kayıpları ile işletmenin bazı faaliyetleri sonucu doğması mümkün, fakat miktarı kesin olarak bilinmeyen zararları karşılamak üzere ayrılan fonlara karşılık denir.<sup>72</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesi karşılıkları, "hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arzeden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağ" olarak tanımlamaktadır.

---

<sup>69</sup> Özkan, s. 193.

<sup>70</sup> Mehmet Ali Canoğlu, "Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı ve Muhasebe", Mükellefin Dergisi, Sayı: 94, Ekim 2000, s. 48.

<sup>71</sup> Cemal İbiş, Türk Yasalarına ve Muhasebe İlkelerine Göre Düzenlenen Bilançoların Karşılaştırılması ve Öneriler, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1992, s. 206.

<sup>72</sup> <http://www.webmuhasebe.com/konular/karsilikenv.htm>. (23.03.2005)



Karşılıklar, gelecekte doğabilecek gerçek tutarı şimdiden belli olmayan gider ve zararlardır.<sup>73</sup>

Ülkemiz muhasebe literatüründe kullanılan karşılıklar terimi gerçekte tek bir anlama sahip değildir. Yerleşmiş şekli ile gerçekte birbirinden farklı olan şu kavramları ayırt etmeksizin kapsadığı görülmektedir;<sup>74</sup>

- Değerleme Karşılıkları
- Gider Karşılıkları
- Yedek Niteliğindeki Karşılıklar

Değerleme Karşılıkları (İndirimler); aktifleri değerlerken bazı temel muhasebe kavramları gereği ortaya çıkan değer azalmaları veya zararlarını kayda alırken farklı kayıt yöntemleri kullanılır. Uygulanan kayıt yönteminde bazı yaklaşımlar ya da teknik zorunluluklar gereği ilgili aktiften direkt olarak indirim yapmaktan kaçınıldığı durumlarda azalma, sadece bu azalma büyüklüğünü gösteren bir hesaba alacak yazılır ve ilgili aktifin net durumu böyle bir fonksiyon yüklenmiş olan bu hesap ile birlikte ele alınır. Bu hesaplar, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, Şüpheli Alacaklar Karşılığı, Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı hesaplarında olduğu gibi “..... Karşılığı” sözcüğünü taşımaktadır. Bilançonun aktifinde hesap grubunun altında eksi (-) olarak, diğer bir deyişle indirim olarak gösterilen düzenleyici nitelikte hesaplardır.

Gider Karşılıkları (Tahmini Borçlar); tutarları kesin olmadığı için tahmini gerektiren borçları ifade içinde karşılık terimi kullanılmaktadır. Bu duruma örnek olarak işletmelerin sattıkları mallar karşılığında bir ya da daha fazla dönem için yenileme ve tamir garantisi vermeleri halinde kullanılacak hesaplar ya da gerekli şartlar varsa işten ayrılmaları sırasında ödeyecekleri kıdem tazminatı için kullanılacak hesaplar gösterilebilir.

---

<sup>73</sup> Mehmet Ali Canoğlu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı, Muhasebe ve Önerilerimiz”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 78, Haziran 1999, s. 88.

<sup>74</sup> Özgül Cemalcılar, “ “Karşılıklar” Teriminin Yaratdığı “Karışıklıklar””, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 4, Mayıs 2001, s. 2.

Yedek Niteliğindeki Karşılıklar; karşılık teriminin, dağıtılmamış karların belirli bir amaca tahsisi halinde, diğer bir deyişle karın tamamının dağıtılmayıp belirli amaç için işletmede bırakılması halinde işletme sahibi haklarından olan bu özkaynak unsurunu ifade için kullanıldığı da görülmektedir. Örnek olarak, Kar Yedekleri Hesabı ve Özel Fonlar Hesabıdır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 465/1 maddesinde, kefaletten ve garanti taahhütlerinden doğan yükümlülükler ve üçüncü şahıslar lehine verilen rehinlerin bilanço veya dipnotlarında birer kalem olarak ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği belirtildikten sonra, 2. fıkrada ise şu hüküm yer almaktadır;

“Bunlardan veya ileride yerine getirilecek teslim veya tesellüm mükellefiyetlerinden veyahut bunlara benzer taahhütlerden doğması muhtemel zararlara karşılık olmak üzere bilançoya ‘yedek akçe’ konur.”

Burada karşılık kavramı; T.T.K.'nın 465/2 maddesinde “yedek akçe” kavramı kullanılarak düzenlenmiştir.

Bilançoda görünmeyen gizli yedekler, varlıkların değerinden daha düşük, borçların ve yedeklerin olduğundan daha yüksek değerle bilançoda gösterilmesi ile oluşurlar. Karşılığın riski aşan kısmı mevcut olduğu takdirde ise, fark gizli yedek olarak nitelendirilir. Riski aşan tutarda ayrılan karşılıklar yoluyla arttırılmış giderler, dönem karının bilançoda düşük düzeyde görünmesine ve bunu izleyen süreçte karın vergilendirilmesini ve ortaklara dağıtımını engellemiş olmaktadır.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Doğan Argun, “Karşılık Kavramının ve Karşılıkların Tahakkuk Esaslarının Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Karşılık Hesapları ile Karşılaştırılması ve Bir Öneri”, Diyalog Dergisi, Sayı: 189, 2004, s. 172-173.

### 3.4.2. Karşılıklar Ve Diğer Yükümlölükler Arasındaki Fark

Karşılıkların, satıcılar ve tahakkuklar gibi borçlardan farklılığı ortaya konmalıdır. Karşılıklarda, yükümlölüğü karşılamak için gelecekte yapılacak giderlerin zamanı ve tutarına ilişkin belirsizlik bulunmaktadır.<sup>76</sup> Buna karşın, TMS 37'nin 11. maddesinde ticari borçlar ve tahakkuk tanımları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

1. Ticari Borçlar, teslim alınan veya tedarik edilen ve fatura edilmiş olan veya tedarikçinin formel olarak onayı alınmış mal ve hizmetlerin ödeme yükümlölüğünden kaynaklanan borçlardır.
2. Tahakkuklar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Tahakkuklar personele ödenmesi gereken ücret tutarlarını da (örneğin, tahakkuk etmiş tatil ücretlerini) kapsar.

Borç ve karşılık arasındaki en önemli fark ise, borcun kesin olması, karşılığın ise muhtemel bir borç olmasıdır. Bir diğer fark ise gösterimine ilişkindir; karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir.

### 3.4.3. Karşılıklar Ve Koşullu Borçlar Arasındaki İlişki

Koşullu borçlar, bilanço tarihinde varolan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı bulunan durumları ifade eder.

Koşullu borçların ortaya çıkış nedenleri;

- Devam etmekte olan davalar
- İşletmenin satıcılarına ciro ettiği senetler

---

<sup>76</sup> Yüksel Koç Yalkın, Uluslararası Muhasebe Standardı – UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler, TÜRMOB Yayınları – 163, TMUDESK Seri No: 4, s. 15.-16.

- İşletme lehine ya da aleyhinde olan tazminat talepleri
- Verilen teminat mektupları ve kefaletler
- Varlıkların kamulaştırılmasına yönelik niyet ve hazırlıkların görülmesi ve benzeri olaylardır.<sup>77</sup>

Bu Standartta koşullu terimi, tahakkuk etmemiş yükümlülükler ve varlıklar için kullanılmıştır. Standartta göre tüm karşılıklar zaman ve tutarlarındaki belirsizlik nedeniyle koşulludur. Koşullu borç terimi tahakkuk kriterlerinin gereklerini karşılamayan borçlar için kullanılır.<sup>78</sup>

**Tablo 1: Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki Farklar**

|               | KARŞILIKLAR                                                                                                 | KOŞULLU BORÇLAR                                                                                                                                                            |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| TANIMI        | Zamanı ve tutarı belirsizdir.<br><br>Geçmiş olaylardan kaynaklanan halihazırdaki yükümlülüktür.             | İşletmenin kontrolü altında olmayan gelecekteki olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşir.<br><br>Geçmiş olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür. |
| KAYNAK ÇIKIŞI | Kaynak çıkışı muhtemeldir.                                                                                  | Kaynak çıkışı muhtemel değildir.                                                                                                                                           |
| TAHAKKUK      | Karşılıklar tahakkuk ettirilir.<br><br>Güvenilir tahmin yapılabilir.<br>Ölçülebilir.                        | Koşullu borçlar tahakkuk ettirilmez.<br><br>Güvenilir tahmin yoktur.<br>Ölçülemez.                                                                                         |
| AÇIKLANMASI   | Hesaplanabiliyorsa bilançoda yer alır.<br>Tahmin olanağı yoksa finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. | Kaynakların işletmeden çıkma olasılığı fazla ise finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.                                                                              |

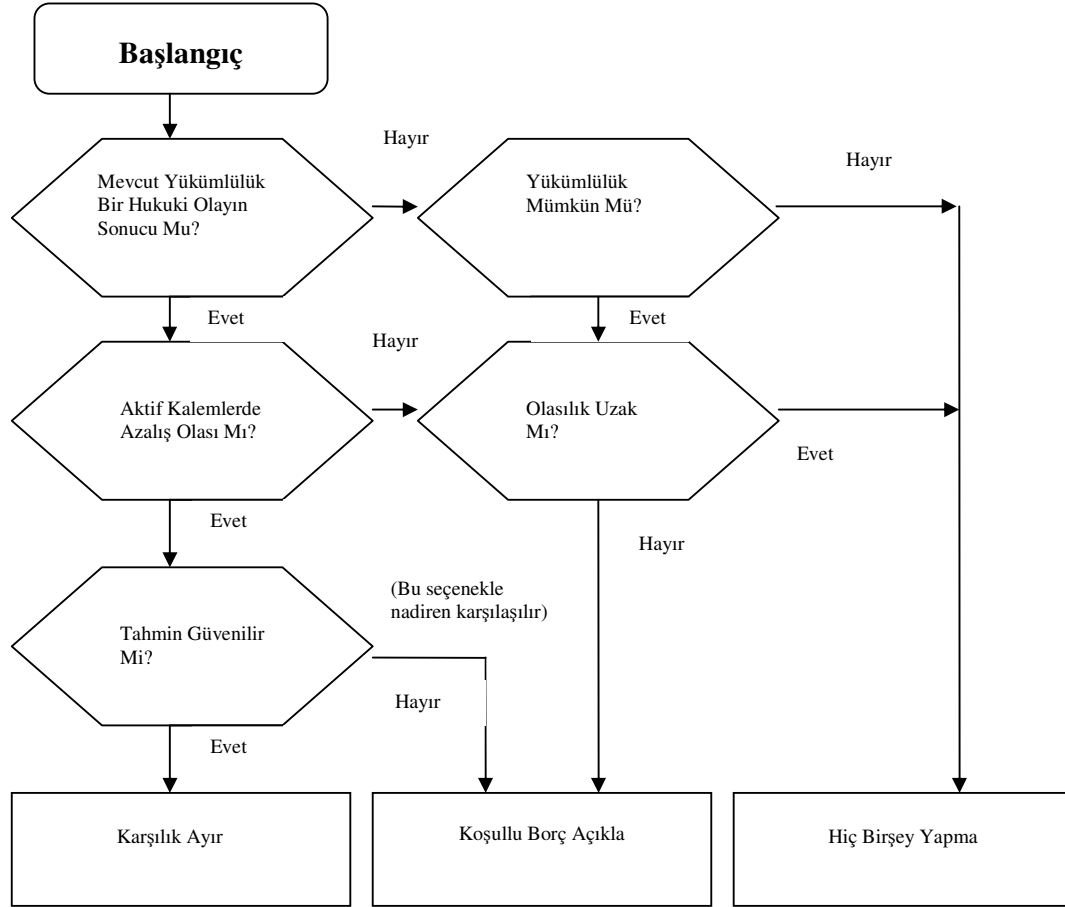
Koşullu borç ve karşılık arasında en temel fark yükümlülük açısından bakıldığında anlaşılır. Karşılıкта yükümlülük gerçekleşmişken, koşullu borçta henüz gerçekleşme meydana gelmemiştir. Bir karşılıkla koşullu borç arasındaki fark raporlama sonuçları açısından oldukça farklı ve önemlidir; karşılıklar bilançoda yer

<sup>77</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI, No:1, Madde 41, Ek 2.)

<sup>78</sup> Karacaer, s. 33.

alırken, koşullu borç bilanço ve gelir tablosunda tanınmayacak ancak sadece dipnotlarda açıklanacaktır.<sup>79</sup>

Şekil 3; Karar Ağacı



Kaynak: Yüksel Koç Yalkın, Uluslararası Muhasebe Standardı – UMS 37, Türmob Yayınları- 163, s.42.

<sup>79</sup> Peter Walton, Walter Aerts, Global Financial Accounting and Reporting Principles and Analysis, London: Thomson Learning, 2006, s. 172.

#### **3.4.4. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi**

Karşılıkların tahakkuk kriterleri detaylı bir şekilde standartta ele alınmıştır. Tahakkuk kriterlerinin karşılanması ile karşılıkların finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmiştir. Tahakkuk kriterlerinden bir tanesi de karşılık tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilmesidir. Karşılık tutarı da belirlendikten sonra muhasebe kayıtları yapılarak finansal tablolarda ve dipnotlarında nasıl gösterileceği açıklanmıştır.

##### **3.4.4.1. Karşılıkların Tahakkuk Kriterleri**

Standart yürürlüğe girmeden önce karşılıkların kullanımı ve kötüye kullanımı hakkında epeyce eleştiri olmuştur. Karı belirli amaçlara uygun bir biçimde belirlemek için karşılıkları kullanmışlardır. Örneğin, bu işletme karı yüksekken gelecekteki giderler için bir karşılık yaratıp gider oluştuğunda karşılığı kapatmak gibi işlemler ile bunu gerçekleştirmişlerdir. Bu gibi işlemlerin, karşılığın ayrıldığı yılda karı azaltmak ve karşılığın kapatıldığı yılda da artırmak gibi bir etkisi vardır. Bu düzeltme olarak bilinir. Belli bir amaç için yaratılmış olan karşılığın diğer karşılıkların arasında olması ve sonradan karşılığı ayrılmamış olan ve ayrılmaması gereken giderlerin yapıldıkları yıllarda onları yok etmek için iptal edilmesi anlamına gelir. Böyle karşılıklar sıklıkla çok büyüktür ve olağanüstü veya olağandışı kalemler olarak ele alınırlar. Böyle bir tutum bazı kullanıcıların onları tekrar etmeyen kalemler olarak göz ardı etmesine neden olabilir ki bu da karşılığın ters etkisini azaltır. Gelecekte iptal edilmeleri karı arttıracak için karşılıklar bilerek gereğinden fazla ayrılabilir.<sup>80</sup>

Karşılıkların fazla ayrılması genellikle şirketlerde yönetimlerin değiştiği dönemlerde ortaya çıkan bir uygulamadır. Bunun yanında, şirketlerin faaliyetlerinin zararlı olduğu, dolayısıyla piyasanın kar beklentilerinin karşılanamayacağı, diğer bir ifade ile daha çok zarar açıklanmasının ek bir maliyet getirmeyeceği, aksine gelecek dönemlere ilişkin karı yükseltmek açısından bir fırsat yarattığı düşünülen dönemlerde de bu uygulamaya gidilebilmektedir. Böyle dönemlerde şirket yönetimleri, bazı verimsiz ya da zararlı olan bölüm ya da kısımları kapatarak, yeniden yapılandırma projelerini uygularlar. Böylece bu proje maliyetlerini dönem gideri olarak kayıt ederek, bilançolarını temizlemektedirler. Sonuçta, bir

---

<sup>80</sup> Robert J. Kirk, International Financial Reporting Standards In Depth, Volume 2: Solutions, Oxford, UK: CIMA Publishing, 2005, s. 43.

tarafından geçmiş yönetimleri kötü performans nedeniyle suçlama imkanına, diğer taraftan gelecek yıllarda karlılığı daha fazla artırmak olanağına kavuşmaktadırlar.<sup>81</sup>

Bu yüzden karşılık ayırma yorum açısından geçmişten beri sorunlu olan bir alandır. Karşılıkların özelliği belirli bir konu ile ilgili olmaları ve nakit olmamalarıdır. Bu da onların manipülasyona açık oldukları anlamına gelmektedir. Bu yüzden fazla karşılık ayırmanın karı belirli amaçlara uygun bir biçimde belirlemeyi durdurmak için standart bir karşılık ayırmadan önce uyulması gereken önemli kriterler belirtir. Bu kriterlerin sağlanmadığı durumlarda karşılıkların tahakkuk ettirilmelerinden söz edilmesi mümkün değildir.<sup>82</sup>

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:<sup>83</sup>

- a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan hukuki veya zımni mevcut bir yükümlülüğün bulunması,
- b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılamaz.

---

<sup>81</sup> C.W. Mulford, E.E. Comiskey, The Financial Numbers Games, Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley&Sons, 2002, s. 3.

<sup>82</sup> Nick Antill, Kenneth Lee, Company Valuation Under IFRS Interpreting and Forecasting Accounts Using International Financial Reporting Standards, Great Britain: Harriman House Publishing, 2005, s. 129-130.

<sup>83</sup> Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik, Saim Üstündağ, Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara: Tesmer Yayın No: 67, 2006, s. 274-275.

Yukarıda belirtilen tahakkuk kriterlerinde yer alan kavramlar detaylı olarak aşağıda açıklanmıştır;

*a) Mevcut Yükümlülüğün Bulunması*

Mevcut bir yükümlülüğün belirlenmesinin, ender durumlarda açık olmadığı TMS 37 madde 15’de belirtilmiştir. Bu gibi durumlarda, mevcut tüm kanıtlar dikkate alındığında, bilanço tarihi itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün varlığı, olmamasından daha olası ise, geçmiş olayın mevcut bir yükümlülük doğurduğu kabul edilir. Hemen hemen tüm durumlarda, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğe neden olup olmadığı açıktır. TMS 37’nin 16. maddesine göre, ender durumlarda, örneğin bir davada belli olayların gerçekleşip gerçekleşmediği ya da mevcut yükümlülüğün söz konusu olayların bir sonucu olup olmadığı tartışılabilir. Böyle bir durumda, işletme uzman görüşünü de kapsamak üzere, mevcut tüm kanıtları dikkate alarak, bilanço tarihinde mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığını belirler.

Geçmişteki bir olay mevcut bir yükümlülük doğuruyorsa buna sorumluluk doğuran olay da denir. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. TMS 37 madde 17’de sözü edilen durumun sadece şu koşullarda oluştuğu belirtilmiştir;

- Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması; veya
- Olayın, söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması.

TMS 37’nin 19. maddesine göre karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülükleridir. Söz konusu yükümlülüklerle örnek olarak; çevreye kanuni olmayan bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinde olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına



bağı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına sebep olacak durumlar gösterilebilir.

Benzer olarak, işletme vermiş olduğu zararı düzeltme sorumluluğu derecesinde, herhangi bir petrol tesisinin veya nükleer güç istasyonunun yedeğe çekilme maliyetleri için karşılık ayırır. Tam tersine, ticari baskılar veya kanuni zorunluluk nedeniyle, bir işletme, gelecekte faaliyetine belli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalara kalkışabilir ya da ihtiyaç duyabilir. Örneğin, belirli bir fabrikaya duman filtreleri taktırmak suretiyle işletme gelecekte yapılacak harcamalardan kaçınabileceğinden, mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin bir karşılık tutarı finansal tablolara yansıtılmaz.

Başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebepleriyle, daha sonra bir yükümlülük oluşturabilir. Örneğin, çevresel hasarların olduğu durumlarda, sonuçların düzeltilmesine ilişkin olarak herhangi bir yükümlülük doğmayabilir. Ancak, yeni bir kanun, mevcut bir hasarın düzeltilmesini gerektirdiği veya işletmenin kendisi için zımni bir yükümlülük yaratarak hasarın düzeltilmesi ile ilgili kamusal anlamda bir sorumluluk yüklediği durumlarda, hasarın oluşması sorumluluk oluşturan olay haline geldiği TMS 37'nin 21. maddesinde belirtilmiştir.

#### *b) Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların Olası Çıkışları*

TMS 37 madde 23'e göre herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Bu standardın uygulanması açısından, bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, örneğin belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir.

Olası terimi bu standartta olması olmamasından daha fazla, örneğin olması ihtimali % 50'den fazla, olarak yorumlanmaktadır.<sup>84</sup>

İngilizcede kullanılan olması olmaması ihtimalinden daha fazla kelimesi yerine Türkçe'de kullanılabilecek kelimeler yoktur. Bu anlamı verebilmek için, kuvvetle muhtemel, kesine yakın gibi ifadeler kullanılabilir. Mümkün, ihtimal, olabilir, gibi ifadeler de olmasının düşük olarak beklendiği durumlarda kullanılır. Bu yüzden ticari bir borç için kesin denirken, karşılık kelimesi için muhtemel, koşullu borçlar için mümkün ifadesi kullanılmaktadır.

Pek çok sayıda benzer yükümlülükler bulunması durumunda, yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların işletme dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir kalem için işletme dışına çıkış olasılığı düşük bile olsa, bir yükümlülük çeşidini bir bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir. Bu durumda karşılığın finansal tablolara yansıtılacağı TMS 37, madde 24'de belirtilmiştir.

#### *c) Yükümlülük Tutarının Güvenilir Biçimde Tahmini*

Standardın 25. ve 26. maddelerinde yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahminine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, finansal tabloları hazırlarken tahminlerin kullanımı, finansal tabloların güvenilirliklerini zayıflatmaz. Tahminlerin kullanımı, özellikle bilanço kalemlerinde yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar açısından geçerlidir. Genelde bir işletme bir dizi olası sonuç belirleyebilme imkanına sahip olacaktır ve bu nedenle, yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayrılması işleminde yeterince güvenilir bir biçimde kullanılabilecek bir tahminde bulunabilir. Güvenilir bir tahmin yapılamayan ender durumlarda ise bir borcun tahakkuk ettirilmesi söz konusu değildir, finansal tablolara yansıtılmaz.

---

<sup>84</sup> Abbas, Holt, Orrell, s. 277.

Örnek 1; Irmak A.Ş., petrol arayan bir petrol işletmesidir. Tüm dünyadan petrol araştırma uzmanları çalıştırmaktadır. Tüm çabalarına rağmen etrafın dikkatini çeken büyük bir petrol sızıntısı oluşmuştur. Çevreciler bu durumu protesto ediyorlar ve işletme kendisine yasal durumun ne olacağı hakkında bilgi vermesi için avukatlarla görüşmüştür. Geçmişte diğer petrol kurumları çevrecilerle hesaplaşmak zorunda kalmış ve mahkeme dışı hesaplaşmalarda büyük miktarda paralar ödemek zorunda kalmışlardı. Irmak A.Ş.'nin yasal danışmanı petrol sızıntısı için herhangi bir şey ödemelerini gerektirecek bir kanun bulunmadığını belirtmiştir. Ülkede bu konu ile ilgili bir yasal düzenleme tasarı halinde olduğu için ancak bu yasanın yürürlüğe girmesi petrol sızıntısı tarihinden bir yıl sonrasına kadar uzayacaktır. Ancak televizyon reklamlarında ve promosyon broşürlerinde Irmak A.Ş. devamlı açıkça çevreye karşı sorumluluklarının farkında olduğunu ve araştırmasından doğacak herhangi bir zararı ödeyeceğini bildirmektedir. Bu politika geniş çapta halka bildirilmiş ve yönetim resmi toplantılarda kamudan bu konu hakkında gelen sorulara yanıt olarak bu politikayı yinelemiştir.<sup>85</sup>

Yukarıdaki bilgilerden yola çıkarak petrol sızıntısının zararını iyileştirme maliyeti için Irmak A.Ş. karşılık ayırmalı mı?

Karşılığın tanınması için

- a) Burada geçmişteki bir yükümlülük olayından dolayı güncel bir yükümlülük mevcuttur. Yükümlülük olayı petrol sızıntısıdır.

Yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda, yalnızca tasarının aynen yasalaşacağını kesin olması halinde yükümlülük doğar. Anılan türden bir yükümlülük, bu standardın uygulanması açısından yasal bir yükümlülük olarak dikkate alınır. Yasalaşma sırasında oluşan durumlardaki farklılıklar, herhangi bir kanunun yasalaşma işlemini kesinleştirecek tek bir olay belirlenmesini imkansız kılabilir. Pek çok durumda, ilgili kanun yasalaşana kadar, herhangi bir kanunun yasalaşacağı hakkında emin olmak imkansız olacaktır.

---

<sup>85</sup>Mirza, Holt, Orrel, s. 277-278.

Burdan hareketle henüz ülkede faaliyette bulunan işletmenin temizlik yapmasını zorunlu kılan herhangi bir yasa olmadığı için herhangi bir yasal yükümlülük bulunmamaktadır.

Bir yükümlülük her zaman için, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi gereken karşı bir tarafı içerir. Ancak, yükümlü olunan tarafın kimliğinin bilinmesi gerekli değildir, aslında yükümlülük genel olarak kamuya da olabilir. Yükümlülük her zaman için diğer tarafa karşı bir taahhüt içerdiğinden, bilanço tarihinden önceki bir tarihte, bu karardan etkilenecekler işletmenin sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturacak şekilde ve yeterince belirgin bir biçimde iletilmiş olmadıkça, ilgili işletme veya yönetim kurulu kararı bilanço tarihi itibarıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülük doğurmaz.

Ancak, şirketin reklam politikasında ve halka açık bildirimlerinde çevreye karşı sorumluluklarını yerine getireceğini bildirmiş, akıllarda bir beklenti yaratmış ve böylece gelecekte karşılaşılabileceği bir yükümlülüğü açıkça belirtmektedir.

- b) Hesaplaşmada ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı olasıdır.
- c) Sonuç olarak yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi gerekir. Petrol sızıntısını temizleme maliyetinin en iyi tahmini ile karşılık ayrılmalıdır.

Örnek 2; Derin İşletmesi ürünlerini alanlara satış sırasında garanti verir. Garanti şartlarına göre imalatçı satış tarihinden itibaren üç yıl sonrasına kadar ortaya çıkacak defoları tamir veya değiştirme yoluyla iyileştireceğini garanti eder.

Derin İşletmesi, bilanço tarihinden önce verilen üretim hatalarını tamir etme ya da değiştirme maliyetlerini önleyemez ve bu yüzden bunun maliyeti için bir karşılık ayrılmalıdır. Derin İşletmesi garanti dönemi içindeki bütün hataları tamir etmek ya da değiştirmek zorundadır. Dolayısıyla bu yılın satışları için bilanço tarihinde bildirilen ancak henüz iyileştirilmesi gerçekleşmemiş hataların düzeltilmesi maliyetinin yanında ek olarak garanti süresince imalat hatası olacağı yeterli kanıtla belli olan hataların maliyeti kadar karşılık ayrılmalıdır.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> ACCA, s. 237.

Örnek 3; Mavi işletmesi, bayilere şans kartları satan bir kurumdur. Bayiler de Mavi'den aldıkları kartları halka satmaktadır. Bu kartları alan müşteriler nakit ödülü alıp almadıklarını görmek için bir paneli kazımaaktadırlar. Her biri farklı ödül veren değişik kartlar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları, Loto kartları, Kazanan kartları ve Mutlu kartlarıdır.<sup>87</sup>

Ödül kazananlar, kartlarını Mavi işletmesi'ne gönderirler ve işletme de kazananlara çekle ödeme yapar. Eğer ödül büyük miktarda ise farklı bir uygulama vardır. Kazanan Mavi işletmesini telefonla arayarak talebini kayıt ettirir ve sonra da kartı özel bir adrese göndermesi gerekmektedir.

Bütün kartlar basılıdır ve yüksek güvenlikle paketlenmiştir. Kalpazanlık iddialarının kolayca kanıtlanabilmesi için özel baskı teknikleri kullanılmaktadır. Bunun sonucunda müşterilerin sahte taleplerde bulunması olağan dışıdır. Ancak yine de büyük miktardaki ödüller birkaç gün süren özel bir kimyasal süreçle kontrol edilmektedir.

Yöneticiler, Mart 20X0 yılında sona eren mali tablolarını hazırlamaktadırlar ve aşağıdaki olaylar ile karşılaşmışlardır;

a) Şans kartlarındaki bir paketleme hatası bir çok kutuda büyük ödül olması demektir.

Mavi işletmesi bu grubu bayilerden geri istemiş ancak bazı hatalı kartların satılmasını önlemek için geç kalmıştır. İşletmeye çok sayıda talepler gelmektedir. Mavi işletmesinin avukatları taleplerin geçerli olduğunu ve ödenmesi gerektiğini iddia etmektedirler. Bu hatayla ilgili taleplerin muhtemel miktarını tahmin etmek imkansızdır. Çünkü geri toplamanın başarısını ve hatalı kartların sayısını belirlemek birkaç hafta sürecektir.

b) Loto kartından bir ödül kazanan kişi 200.000.-YTL'lik ödülü kayıt ettirmiştir. Finansal tablolar kart kontrol işlemleri tamamlanmadan önce hazırlanacaktır.

---

<sup>87</sup> Robert J. Kirk, IFRS In Depth, Volume 1: Theory And Practice, Great Britain: CIMA Publishing, 2005, s. 116-117.

c) Kazanan kartından 100.000.-YTL'lik bir talep alınmıştır. Bu oyunda verilen en büyük ödül 90.000.-YTL'dir ve büyük olasılıkla bu sahte bir karttır. Polis talebi araştırmaktadır ama bu araştırmanın sonucu finansal tabloların hazırlanmasından sonra sonuçlanacaktır. Polis araştırması sona erdiğinde Mavi işletmesi bir basım hatası olmadığını görmek için son bir kontrol daha yapacaktır.

d) İşletme yıl içinde bir bayi tarafından yapılan sahte Mutlu kartlarından toplam 300.000.-YTL tutan talepler almıştır. Polis bayi sahibini tutuklamış ve hapse atmıştır. Mavi işletmesinin yöneticileri iyi niyet göstergesi olarak bu kartları alanlara talep edilenin % 50'sini ödemeye karar vermişlerdir. Ancak bu karar şanslı kişilere henüz açıklanmamıştır.

Yöneticiler, Mart 20X0 yılında sona eren finansal tablolarını hazırlarken (a) maddesine göre paketleme hatasından dolayı bir karşılık ayırmak zorunda değildirler. Nedeni ise TMS 37'ye göre karşılık ayırmada üç şart bulunmaktadır; kanunen kabul edilen bir yükümlülük olmalıdır ki bu şirket avukatları tarafından bir yükümlülük olduğu kabul edilmektedir. İkinci bir şart ise, taleplerin ödeneceği olasılığı olmalıdır ve bu örnekte bu şart da sağlanmıştır. Üçüncü şart ise, yükümlülük tutarı güvenilir olarak ölçülmelidir. Burada tam olarak belirlemenin imkansıza olduğu kanıtlanmıştır ve bu şart karşılanmamaktadır. Dolayısıyla, yükümlülüğün miktarı belirlenene kadar dipnotlarda koşullu borç olarak ele alınmalıdır.

“b” maddesindeki 200.000.-YTL'lik Loto talebi için ise TMS 37'ye göre yukarıda belirtilen tüm şartlar karşılanmış gibidir. Kanıtlar hesaplar kapanmadan bulunduğu için TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar'a göre finansal tablolar yeni bilgilere göre değiştirilmelidir. Sonuç olarak, Loto kartından 200.000.-YTL'lik ödül kaydı alındığı için finansal tablolarda bu tutar karşılık olarak gösterilmelidir.

“c” maddesine göre polis talebin bir kalpazanlık olduğuna inandığı için ve bir ödeme olmayacağı için TMS 37'ye göre herhangi bir yasal ya da kanunen kabul edilen bir yükümlülük doğmamıştır. Uzak bir koşullu borç olarak tanımlanabilir ama bunlar finansal tabloların hazırlanmasında tamamen gözardı edilir.<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> Kirk, IFRS In Depth Volume 2, s. 46.

“d” maddesinde ise her ne kadar işletmenin Kadıköy’deki bayinin yüzünden sıkıntıda olan müşterilere karşı herhangi bir yasal sorumluluğu yoksa da bir iyi niyet göstergesi olarak ödeme yapmayı kararlaştırmıştır. Ancak kişilerin bu karardan haberi yoktur ve henüz bir şey yapılmamıştır. Bu yüzden koşullu bir borç olarak kabul edilmesi güçlü bir ihtimal değildir. Yöneticiler bu kararından vazgeçebilir. Koşullu borç olarak açıklanması bile gerekli değildir.

Örnek 4; Yapı A.Ş. bir inşaat firmasıdır. 31 Nisan 20X1 sona eren yılın finansal tabloları üzerindeki çalışmalar tamamlanmaktadır. TMS 37’nin gereklerine göre bazı düzeltmeler veya açıklama gerektiren tüm konularla ilgili bir liste hazırlanmıştır;<sup>89</sup>

a- Bir müşteri Yapı A.Ş.’den, şirket tarafından daha önce inşa edilmiş bir ofis bloğunun tamiri için talepte bulunmaktadır. Çatı akmaktadır ve bu Yapım A.Ş.’nin inşaattaki ihmali yüzünden olmuş gibi görünmektedir. Yapım A.Ş. müşteri ile pazarlık etmekte ve muhtemel tamirler için yaklaşık olarak 100.000.-YTL maliyetinde bir ödeme yapmak zorunda kalacaktır.

b- Yapı A.Ş. ne zaman bir proje bitirse, müşterilerine inşaat hatalarını bildirmesi için üç aylık bir bildirim süresi verir. Bunlar hemen tamir edilir. 31 Ekim 20X0’daki bilanço gelecekteki tamirler için 80.000.-YTL karşılık içermektedir. 31 Ekim 20X1 tarihi itibari ile tamamlanan kontratların tahmin edilen tamir maliyeti 120.000.-YTL’dir.

Olaylar incelendiğinde,

a- *Çatı akması*; şirket için bir yasal yükümlülük gibi görünüyor. Muhtemelen ödenecek ve 100.000.-YTL güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, bu tutarda karşılık ayrılması gereklidir.

b- *İnşaat hataları*; inşaat işinde sık karşılan durumlardır. Şirketin herhangi bir hatayı düzeltmesi için açık yasal yükümlülüğü vardır. Normal olarak her sözleşme yıl sonunda değerlendirilmeli ve hala ödenecek gibi olan tutarlar için karşılık ayrılmalıdır. İşteki geçmiş deneyim yüzünden tutarın güvenilir bir tahmini yapılabilir. Yıl sonunda

---

<sup>89</sup> Kirk, IFRS In Depth, Volume 1, s. 178-179.

ödenecek miktarın en iyi tahmini 120.000.-YTL'dir ve böylece 40.000.-YTL daha karşılık ayrılmalıdır.<sup>90</sup>

Örnek 5; Taş Madencilik, sahibi olduğu araziden taş çıkarmak için on yıllık bir lisans almıştır. Taş Madencilik bölgeye geçici binalar kurmuş ve taş çıkarmakta kullanılacak bazı ağır teçhizatı getirmiştir. Lisansın bir şartı taş çıkarmanın sonunda araziye peyzaj planına uygun olarak eski haline getirmek için binaları ve tesisi sökmektir. Araçların ağırlığından dolayı taşları taşımak için bir dolap kullanılacaktır. Taş Madencilik kamu yollarına vereceği zararı karşılamak için yıllık olarak bir ödeme yapmayı beklemektedir.<sup>91</sup>

Bu örnekte farklı uygulamalar gerektiren iki borç grubu vardır. Tesisin kapatılması ve geçici binaların kaldırılması varlıklar sahaya kondukları için hemen tanınması gereken borçlardır ve bu yükümlülük doğuran olaydır. Taş ocakçılığına başlamadan önce yükümlülük yaratılmalıdır. Borçlar ölçülmeli, yükümlülüğü kapatmak için gerekecek gider beklentileri belirlenmelidir. İskontonun salınması finansman gideri olarak ele alınır. Yaratılan tutar ilk başta gidere dahil edilmeyip bunun yerine varlığın maliyetine eklenir. Bu yükümlülüğün oluşur oluşmaz tanınması ancak yarar sağladığı yıllar boyunca gelirden düşülmesi etkisini yaratır. İkinci grup borç, peyzaj ve yol hasarı içindir. Bunlar taşların ocaktan çıkarılması ile oluşup artan maliyetlerdir. Bunlar gelirden yıllık olarak çıkarılan taş ve verilen zarara oranlı olarak düşülmelidir. Lisans şartları yukarıdaki borçları bağlayıcı kılar ve böylece önlenemezler. Eğer lisans şartsız verilmiş olsaydı hiç bir yasal yükümlülük olmayacaktı. Eğer Taş Madencilik'in geçmişte benzer maliyetler için uygulamaları veya ilan edilen politikası veya herhangi bir açıklaması varsa kanunen kabul edilen bir yükümlülük yaratmış olabilir ve bunlar Taş Madencilik'in bu maliyetleri yapacağı beklentisini yaratmışsa durum yukarıdaki gibidir. Eğer herhangi bir kabul edilen yükümlülük yoksa bir borç olmayacaktır ve bir karşılık ayrılmaz.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> Kirk, IFRS In Depth, Volume 2, s. 50-51.

<sup>91</sup> Kirk, IFRS In Depth Volume 1, s. 120.

<sup>92</sup> Kirk, IFRS In Depth Volume 2, s. 52.



#### 3.4.4.2. Karşılık Tutarının Tahmin Edilmesi

Standarda göre, işletmeler mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için bilanço tarihinde ödeyeceği veya üçüncü kişilere devredeceği tutarı makul bir şekilde tahmin etmelidir.

Karşılıklar, güvenilir bir şekilde ölçülmelidir. Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelir.<sup>93</sup>

Standartta, 39. madde, 40. madde ve 45. madde de karşılık olarak kayıtlanan tutarı ölçmek için kullanılacak üç yöntemden bahsedilmektedir. Bunlar;

- i) Beklenen Değer Yöntemi
- ii) Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek (Muhtemel) Sonuç Yöntemi
- iii) Bugünkü Değer Yöntemi

Standarda göre karşılık olarak ölçülen ve kayıtlanması gereken tutar, üç yöntemden biri kullanılarak en iyi şekilde tahmin edilir.<sup>94</sup>

En iyi tahmin bir karar konusudur ve genellikle benzer işlemlerdeki geçmiş deneyimlere, teknik ve yasal uzmanların kanıtlarına veya bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtlara dayanır.<sup>95</sup> Bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle işletme yönetiminin takdir edilir.

---

<sup>93</sup> <http://www.apskaitosinstitutas.lt> 19 business Accounting Standard Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, and Events Occuring After The Balance Sheet Date (02.04.2007)

<sup>94</sup> Hikmet Uluhan, “Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu”, Mali Çözüm, Sayı: 69, 2004, s. 206.

<sup>95</sup> Mirza, Holt, Orrel, s. 278.

#### 3.4.4.2.1. Beklenen Değer Yöntemi

Bir grup unsurla ilgili karşılıkların hesaplanmasında “beklenen değer” veya “istatistiksel tahmin yöntemi” olarak da adlandırılan hesaplama yöntemi kullanılır. Bu yöntemde beklenen giderler bunların ihtimalleriyle ağırlıklandırılır.<sup>96</sup>

İstatistiksel olarak beklenen değer bir rastlantı değişkeninin alabileceği bütün değerlerin, olasılıklarıyla çarpılması ve bu işlemin bütün değerler üzerinden toplanmasıyla elde edilen değerdir.<sup>97</sup>

Beklenen değer; belirli bir sistemin fonksiyonel özelliğinin, bulunduğu koşullarda, kendini oluşturan elemanların veya değişkenlerin niteliğine bağımlı olarak, maksimum olasılıkla ortaya çıkan büyüklüğüdür.<sup>98</sup>

Beklenen Değer; ölçülmekte olan karşılık, büyük bir küme ile ilgili veya birden fazla olay ile ilgili ise yükümlülük tüm olası sonuçlara ilişkin olasılıklar dikkate alınarak tahmin edilir. Belli bir tutara ilişkin zarar olasılığının yüzdesi farklı ise karşılık tutarı da farklı olacaktır. Olası sonuçların sürekli dağılımının olduğu ve dağılımdaki her noktanın gerçekleşme olasılığının aynı olduğu durumlarda dağılımın orta noktası karşılık için esas alınır.<sup>99</sup>

Diğer bir deyişle, hesaplama yapmamız gereken durumda eğer birden fazla olay veya bir grup unsurla ilgili karşılıkların hesaplanması gerekiyorsa, bu çok sayıdaki unsurların veya olayların ölçümünde farklı sonuçlar çıkacaktır. Ölçülen değerlerin aritmetik ortalaması veya başka bir ifadeyle beklenen değerinin hesaplanması en olası cevabı verecektir.

Beklenen değer yöntemi bazı durumlarda dezavantajlıdır, sonucu doğru vermeyebilir. Özellikle yeni bir ürün ile ilgiliyse ve bu ürünün geçmişe dayalı herhangi bir olasılığının olmadığı durumlarda yani belirsiz bir ortam olduğu için beklenen değer yöntemi anlamlı bir sonuç vermeyebilir. Böyle bir durumda uygulanması zor olsa bile,

<sup>96</sup> <http://www.tmud.org.tr/IAS37.ppt> (11.08.2006)

<sup>97</sup> Tr.wikipedia.org/wiki/beklenen-değer (07.02.2007)

<sup>98</sup> Mustafa Cebe, “Ticari İşletmelerde Ekonomik Nitelikli İki Kavram, Verimlilik ve Beklenen Değer”, Bursa Ekonomi Dergisi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Aylık Yayın Organı, Sayı: 219, Mayıs 2006.

<sup>99</sup> Karacaer, s. 34.

aynı sektörde faaliyet gösteren diğer firmaların deneyimlerine bakılarak bir olasılık belirlenebilir.

Örnek olarak, bir araba satıcısı aynı zamanda garanti altındaki arabalara servis vermek için kullandığı bir işyerine de sahiptir. Mali bildirimlerini hazırlarken araba satıcısı yıl sonunda ayırması gereken garanti karşılığını da belirlemek zorundadır.<sup>100</sup> Kurumun garanti istekleriyle ilgili geçmiş deneyimi;

- Bir yılda satılan arabaların % 60'ında sıfır bozukluk bulunur.
- Bir yılda satılan arabaların % 25'inde normal bozukluklar bulunur.
- Bir yılda satılan arabaların % 15'inde önemli bozukluklar bulunur.

Bir arabanın normal bozukluğunu gidermenin maliyeti 10.000.-YTL'dir. Bir arabanın önemli bozukluğunu gidermenin maliyeti 30.000.-YTL'dir. Yıl sonunda garanti karşılığı şöyle hesaplanır;

Yıl sonunda sadece bir araba için garanti karşılığının beklenen değerinin hesaplanması;

$$(\% 60 \times 0) + (\% 25 \times 10.000.-YTL) + (\% 15 \times 30.000.-YTL) = 7.000.-YTL'dir.$$

#### **3.4.4.2.2. Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi**

TMS 37 madde 40'a göre, tek bir yükümlülüğün veya bir olayın ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç; yükümlülüğün, en iyi tahmini olmaktadır. Ancak böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları da değerlendirir. Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur.

Örnek olarak, 20X0 yılında işletmeyi ziyaret eden bir çocuk, ziyaret sırasında kazaya maruz kalmıştır. Şirketin ihmali nedeniyle çocuğun kazaya uğradığı iddia edilerek, şirkete karşı 3.000.-YTL'lik dava açılmıştır. 20X0 yılında, yasal süreç

---

<sup>100</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 278-279.

yükümlülüğü kabul etmeyen işletmenin çocuğa verdiği zararı araştırmak için soruşturma başlatılmıştır.<sup>101</sup>

20X0 yılına ait finansal tabloların düzenlenmesi ve onaylanmasına kadar, işletmenin avukatı işletmenin yükümlülüğü olmayacağını savunmuştur. Ancak, işletmenin avukatı 20X1 yılına ait finansal tablolar hazırlanırken duruma ilişkin gelişmeler nedeniyle işletmenin yükümlülüğü olma olasılığını belirtmiştir. Başka bir ifadeyle, avukat, işletmenin davayı kaybetmesinin olası olduğunu ve 300.-YTL ile 1.500.-YTL arasında değişen bir dava masrafına maruz kalabileceğini tahmin etmektedir. Bununla birlikte, avukat, dava masrafının büyük bir olasılıkla 600.-YTL olacağını ifade etmiştir.

Bu verilere dayanarak,

20X0 yılına ait finansal tablolar düzenlendiğinde ve onaylandığında, elde edilebilir kanıtlara dayalı olarak geçmişteki olay olan davaya ilişkin işletmenin bir yükümlülüğü yoktur. Bu tür yükümlülükler, yasal bir yükümlülüğe yol açmaktadır. Dava masrafları tahmin edilmez ve buna ilişkin karşılık ölçülmez. Sorun, bir azalma olasılığı düşük olarak dikkate alınmaksızın koşullu borç olarak tanımlanır ve konu dipnotlarda açıklanır.

20X1 yılına ait finansal tablolar düzenlendiğinde ve onaylandığında, elde edilen kanıtlara göre yükümlülük vardır. Bu yükümlülüğü karşılayacak tutar olan 600.-YTL gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuçtur. Bu nedenle, işletme ayrılacak karşılık tutarını 600.-YTL olarak ölçecektir. Daha yüksek tutar olan 1.500.-YTL ve daha düşük olan 300.-YTL ile ilgili olarak ise, finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır.

#### **3.4.4.2.3. Bugünkü Değer Yöntemi**

Sermayenin kıt faktör olduğu her ekonomide paranın zaman değeri önemli bir kavramdır. Enflasyon, bu önemi daha da artırır. Bu nedenle nakit akışlarının büyüklüğünün ve zaman içindeki dağılışının göz önüne alınması gerekir. Bu amaca ulaşırken kullanılan değerlendirme yöntemlerinden biri de "bugünkü değer yöntemi"dir.

---

<sup>101</sup> Uluşan, s. 206-207.

Paranın bir zaman değeri olduğuna göre, bir kişi ya da işletme bugün elde edilecek belli bir tutarı daha sonraki herhangi bir yılda elde edilecek aynı tutara tercih eder.<sup>102</sup>

TMS 37 madde 45'e göre, paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. Bu tanımdan hareketle paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda, karşılık tutarı bugünkü değer yöntemi kullanılarak ölçülecektir.

Bugünkü değer; varlıklar için, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerlerini, borçlar için işletmenin normal faaliyet koşulları altında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerlerini ifade eder.<sup>103</sup>

Finansal yönetim açısından, Bugünkü değer aşağıdaki formülle ifade edilebilir :

$$NBD = Ao/(1+k)^t$$

veya

$$NBD = CF_0 / (1+k)^0 + CF_1 / (1+k)^1 .....+ CF_n / (1+k)^n$$

Ao = Anapara

CF = t döneminin net nakit akışı

k = projenin sermaye maliyeti, iskonto oranı

t = dönem

Bu yöntem nakit akışlarının zaman faktörünü dikkate alan bir yöntemdir ve şu şekilde yürütülmektedir;

1. Her bir dönemin pozitif ya da negatif net nakit akışı projenin sermaye maliyeti oranından iskonto edilir.
2. İskonto edilmiş net nakit akışlarının toplamı projenin net bugünkü değeridir.
3. Eğer NBD pozitifse proje kabul edilir, negatifse red edilir. Bir projenin seçilmesi söz konusuysa en yüksek pozitif NBD'e sahip olan proje kabul edilir.

<sup>102</sup> Niyazi Berk, Finansal Yönetim, İstanbul : Türkmen Kitabevi, 6.Baskı, 2003, s. 173.

<sup>103</sup> Türkiye Muhasebe Standartları, Kavramsal Çerçeve, madde 100-d.

Bugünkü değer yönteminde kullanılan iskonto oranının seçimi önemli bir sorundur. Literatürde bu oranın sermaye maliyetini temsil eden oran olması gerektiği savunulur. Bu oran bilinmiyorsa, işletme yönetiminin yatırımlarından elde etmeyi arzu ettiği asgari verimi temsil eden bir oranı tespit etmesi gerekir.<sup>104</sup>

Değerlendirme sonucu, uygulanacak iskonto oranından önemli ölçüde etkilenmektedir. Çünkü iskonto oranı çeşitli varsayımlar sonucu tahmin edilen bir değerdir. İskonto oranı, yatırımdan beklenen verim oranını göstermektedir. Gelecekte elde edilmesi beklenen nakit girişlerinin bugüne indirgenmesinde kullanılan oran, iskonto oranı olarak adlandırılır.<sup>105</sup>

İskonto oranının seçilmesinde üç farklı yaklaşım izlenebilir;

I. Yaklaşım: Yatırım proje finansmanının yalnız öz kaynaklardan sağlanması durumunda, kullanılacak kaynakların sermaye maliyeti yani iskonto oranı, bu kaynakların alternatif yatırım alanlarından vazgeçilmesinin yaratacağı fırsat maliyetidir. Fırsat maliyetinin en iyi göstergesi, finansal piyasalarda oluşan faiz oranıdır.<sup>106</sup>

Finansal piyasalarda faiz oranları, vade yapısı, yatırımların geri ödeme riski, uygulanan vergi oranı gibi piyasa koşullarına bağlıdır.<sup>107</sup>

II. Yaklaşım: Yatırım proje finansmanının yalnız yabancı kaynaklardan sağlanması durumunda sağlanan kredinin iskonto oranı, Merkez Bankasının uzun dönemli borçlar için uyguladığı faiz oranlarıdır.<sup>108</sup>

III. Yaklaşım: Yatırım proje finansmanının öz kaynaklardan ve yabancı kaynaklardan eşit veya farklı oranlarda sağlanması durumunda öz kaynak ve yabancı kaynak sermaye maliyetinin ağırlıklı ortalamasına göre iskonto oranı belirlenir.<sup>109</sup>

---

<sup>104</sup> <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2182> (03.02.2007)

<sup>105</sup> Aydın Karapınar, Ululararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre İşletme Birleşmeleri, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s. 139.

<sup>106</sup> Halil Sarıaslan, Yatırım Projelerinin Hazırlanması ve Değerlendirilmesi, Ankara: Turhan Kitapevi, 1994, s. 353.

<sup>107</sup> S.D. Kidwell, L.R. Peterson, Financial Institutions, Markets and Money, Illinois: The Dreydan Press, 1981.

<sup>108</sup> <http://bof.karaelmas.edu.tr/journal/download/20051/7.pdf> (12.12.2006)

<sup>109</sup> <http://bof.karaelmas.edu.tr/journal/download/20051/7.pdf> (12.12.2006)

Bu yaklaşımların yanısıra bugünkü değer yönteminde çok önemli faktör olan iskonto değerinin belirlenmesinde şu faktörler de göz önünde tutulabilir:

1. İşletmenin sermaye maliyeti
2. Benzer yatırımlardaki karlılık oranı
3. Sermayenin alternatif kullanım alanlarındaki karlılık oranı
4. İşletmenin ortalama karlılık oranı
5. Yatırımın taşıdığı risk
6. İşletme ortaklarının ya da potansiyel sermayedarların yatırımlardan bekledikleri asgari karlılık oranı.

Genellikle, uygulanacak iskonto oranının işletmenin ağırlıklı sermaye maliyetinden daha düşük olmaması gerekir.<sup>110</sup>

TMS 37 madde 46'ya göre paranın zaman değeri nedeniyle bilanço tarihinden hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır yani daha fazla maliyetlidir. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir.

TMS 37 madde 47'ye göre iskonto oranı veya oranları; paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır veya oranlarıdır. Sözü edilen iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz.

Karşılıkların ölçülmesinde risklerin dikkate alınmasında iki yöntemden söz etmek mümkündür. Bunlardan bir tanesi, tahmin edilen gelecekteki nakit akımlarını riske göre düzenlenmiş vergi öncesi bir oranla indirgenmesidir. Eğer indirgenecek nakit akımları cari fiyatlarla ifade edilmiş ise, gerçek bir indirim oranı kullanılmalıdır. Bir diğeri

---

<sup>110</sup> Ali Ceylan, İşletmelerde Finansal Yönetim, 7. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2001, s. 281.

ise, tahmin edilen gelecekteki nakit akımları risklere göre düzenlenmiş ise, gelecekteki nakit akımlarını riskten bağımsız bir oranla indirgenmesidir. Eğer nakit akımları beklenen gelecekteki fiyatlarla ifade edilmiş ise, nominal iskonto oranı kullanılmalıdır.<sup>111</sup>

TMS 37, madde 60'a göre, iskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Söz konusu karşılık borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

Bir defaya mahsus olaylarda örneğin yeniden yapılandırma, çevre temizliği, dava dosyasının kapanması gibi karşılık gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi ile ölçülürken, büyük topluluklar için garantiler, müşteri para iadeleri gibi olayların karşılıkları, beklenen değer yöntemi ile ölçülür. Her iki ölçümde de vergi öncesi iskonto oranı kullanılarak indirgenmişlerdir ki bu paranın zaman değerinin güncel piyasasını ve yükümlülüğe ait belli riskleri yansıtır.<sup>112</sup>

Örnek; ABC A.Ş.'nin karşılık hesapları ile ilgili olaylar çalışma kağıtları üzerinden şu şekilde özetlenmiştir;<sup>113</sup>

Dönembaşı Rakamları:

| Konusu                                                                               | Taraf                                        | Tutar(YTL) |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------|
| Eksik ödenen kıdem ve ihbar tazminatı                                                | İşine son verilen personel Hakan Tartan      | 15.000.-   |
| İş kazası geçiren personelin tazminat talebi                                         | İşinden kaza sonucunda ayrılan Hürrem Etibol | 25.000.-   |
| Yapılacak yıl sonu iskontoları                                                       | Alicılar                                     | 95.000.-   |
| 1.1.20X5'de süresi dolan fabrika bina kontratına göre fabrikanın yenileme masrafları | Fabrika maliki şirket                        | 124.294.-  |

<sup>111</sup> Charlotte Wright, "Current Developments in Environmental Issues", Denton: Petroleum Accounting and Financial Management Journal, Vol. 23, Iss.1, Spring 2004, s. 81.

<sup>112</sup> <http://www.iasplus.com> (26.01.2007)

<sup>113</sup> Örtten, Kaval, Karapınar, s. 568-569.



Yıl içinde değişimler;

- Hakan Tartan'ın davası sonuçlanmış ve 13.000.-YTL kendisine ödenmiş, 2.000.-YTL kar yazılmıştır.
- Hürrem Etibol'un davası devam etmektedir.
- 20X1 yılı satışları üzerinden 85.000.-YTL hesaplara alacak yazılmış, 20X2 yılı satışları üzerinden de 105.000.-YTL verilecek prim hesabı yapılmıştır.
- Fabrika kiralıktır. 1.8.20X2'den önce anlaşma sağlanırsa kira kontratı 20X4 yılı sonuna kadar devam edecektir. Kira sözleşmesi yapıldığı sırada fabrikanın baca ve bazı aksamının yenileneceğine ve bu şekilde teslim edileceğine ilişkin taahhütte bulunulmuştur. Eğer bu taahhüt yerine getirilmez ise 200.000.-YTL tazminat ödeneceğine dair bir de teminat senedi verilmiştir. Bu taahhütler dönem başında yerine getirilmeye çalışılmış ise de ucuz bir teknoloji ile yapıldığı için verimli olmamıştır. Yenisi de yaptırılmamıştır. Kira süresi uzatılmış olsa dahi fabrika bu bakımı istemektedir. 20X0 yılı başında bu taahhüdün yaklaşık maliyetinin 250.000.-YTL olacağı tahmin edilmiş ve karşılık ayrılmıştır. Ancak bu karşılık %15'den iskontoya tabi tutulmuş, net bugünkü değeri olan 124.294.-YTL diğer harcamalarla birlikte aktive alınırken, diğer taraftan pasifte de borç karşılıkları hesabına alınmıştır. Bu yıl hesap yeniden yapıldığında bu karşılığın net bugünkü değeri 189.036.-YTL olmaktadır.
- Bilanço tarihinden sonra toplam 1.800.-YTL'nin SSK'ya ceza olarak ödendiği tespit edilmiştir. Bu cezanın Aralık ayında işe başlayan personelin işe başlamasının geç bildirilmiş olması nedeniyle ödendiği anlaşılmıştır. Bu nedenle işletme muhasebesi 31.12.20X2 tarihi itibarıyla bu kadar karşılık ayırmış, Şubat'ta yapılan ödemeyi de bu karşılık hesabından mahsup etmiştir.

Bu verilerle dipnotta yapılacak Karşılıklar Hareket Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır;

|                                      | Dava<br>Karşılıkları | Prim<br>Karşılıkları | Taahhüt<br>Karşılıkları | Toplam     |
|--------------------------------------|----------------------|----------------------|-------------------------|------------|
| 31.12.20X1 tarihi itibarıyla tutarı  | 40.000.-             | 95.000.-             | 164.379.-               | 299.379.-  |
| Ayrılan karşılıklardan yapılan ödeme | (13.000.-)           | (85.000.-)           | -                       | (98.000.-) |
| Ayrılan karşılıklardan yapılan iptal | (2.000.-)            | (10.000.-)           | -                       | (12.000.-) |
| Bu dönemde karşılıklara ilave        | 1.800.-              | 105.000.-            | -                       | 106.800.-  |
| Karşılığın faizlendirilmesi          |                      |                      | 24.657.-                | 24.657.-   |
| 31.12.20X2 tarihi itibarıyla tutarı  | 26.800.-             | 105.000.-            | 189.036.-               | 320.836.-  |

Dava karşılıkları Hakan Tartan ve Hürrem Etibol davalarından dolayı tutarı 25.000.- + 15.000.-YTL = 40.000.-YTL'dir.

Prim karşılıkları tutarı 95.000.-YTL alıcılara yapılacak yıl sonu iskonto tutarını göstermektedir.

Taahhüt karşılıklarının tutarı ise 164.379.-YTL'dir. Şöyle hesaplanır;

Taahhüt tutarının yaklaşık maliyeti 250.000.-YTL olarak tahmin edilmiş ve bu karşılık % 15'den iskontoya tabi tutulmuştur. Buna göre,

$$250.000.- / (1+0,15)^3 = 164.379.-$$

Üzeri üç olmasının sebebi üç yıl daha kontrat süresinin olmasından kaynaklanmaktadır.

Ayrılan karşılıklardan yapılan ödemelere bakıldığında, Hakan Tartan davası sonuçlanmış ve işletme 13.000.-YTL ödemiştir.

20X1 yılı satışları üzerinden hesaplara 85.000.-YTL alacak yazılmış bu da prim karşılıkları açısından ayrılan karşılıklardan yapılan bir ödeme anlamına gelmektedir.

Bunların sonucunda Hakan Tartan davası için karşılıklardan 2.000.-YTL'lik kısmı (15.000.-YTL - 13.000.-YTL) iptal edilmiş ve Prim Karşılıklarından da 10.000.-YTL'lik kısmı (95.000.- YTL - 85.000.-YTL) iptal edilmiştir.

Bu dönemde karşılıklara ilave bölümüne bakıldığında bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan SSK cezası için 1.800.-YTL karşılık ayrılmıştır. Bu döneme ait yeni bir karşılıktır.

Bu dönemde ilave Prim karşılıklarına bakıldığında ise 105.000.-YTL görülmektedir. Nedeni ise 20X2 yılı satışları üzerinden verilecek prim hesabından kaynaklanmaktadır.

Karşılığın faizlendirilmesi sadece taahhüt karşılıkları için vardır, tutarı 24.657.-YTL'dir. Bu da 20X1 ve 20X2 yılı iskonto edilmiş karşılık tutarlarının farkıdır. (189.036.-YTL - 164.379.-YTL)

31.12.20X2 tarihi itibarıyla dava karşılıklarının toplamı, (40.000.-YTL – 13.000.-YTL - 2.000.-YTL + 1.800.-) = 26.800.-YTL'dir. Dava karşılıkları Diğer Gider ve Zararlar kalemi içinde yer alır.

31.12.20X2 tarihi itibarıyla prim karşılıklarının toplamı 105.000.-YTL'dir, sadece bu dönemde ilave edilen tutar kadardır. Satış primleri için ayrılan karşılıklar satış gelirlerinden indirilerek Gelir Tablosunda gösterilir.

31.12.20X2 tarihi itibarıyla taahhüt karşılıklarının toplamı 189.036.-YTL'dir. 200X yılı taahhüt karşılıklarının faizlendirilmesi bulunur. Ya da;

$$250.000.- / (1 + 0,15)^2 = 189.036.-$$

Üzeri iki olmasının sebebi kontrat bitişine iki yıl kaldığı içindir.

Taahhütler için ayrılan karşılığın faiz etkisi finansman giderleri olarak Gelir Tablosunda gösterilir.

#### 3.4.4.3. Karşılık Tutarının Kayıtlara Alınması

Her muhasebe dönemi sonunda ayrılan karşılıklar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, aşağıdaki gibi bir kayıtla gider olarak muhasebeleştirilir.

|                     |                                          |    |    |
|---------------------|------------------------------------------|----|----|
| İLGİLİ GİDER HESABI | ..../....                                | XX |    |
|                     | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS. |    | XX |
|                     | Veya                                     |    |    |
|                     | 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HS. |    | XX |
|                     | ..../....                                |    |    |

37- Borç ve Gider Karşılıkları grubunda yer alan karşılık hesaplarının, aktifi düzenleyici rol oynayan şüpheli ticari alacaklar karşılığı, menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı ve bunun gibi karşılık hesapları ile karıştırılmaması gerekir. Bu grupta yer alan karşılık hesapları, aktifi düzenleyici nitelikte değildir. Bilançonun düzenlendiği tarihte belirgin olarak ortaya çıkan, ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinemeyen borçlar ve giderler için ayrılan karşılıklar bu grupta yer alır.<sup>114</sup>

“379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı”; kısa vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği bir hesaptır. Borç ve gider karşılıkları bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.<sup>115</sup>

Hesaplandığı dönemde veya izleyen hesap döneminde ödeneceği tahmin edilen veya bilinen karşılıklar “379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı”na alacak kaydedilir.

“479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı”; uzun vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği bir hesaptır ve pasif karakterlidir.

<sup>114</sup> Ümit Gücenme, Envanter, Bursa: Marmara Kitabevi, 2002, s. 258.

<sup>115</sup> Recep Pekdemir, Örneklerle Tekdüzen Hesap Sistemi El Kitabı, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Sayı: 12, 1994, s. 129.

479 hesapta takip edilen ve bilanço tarihi itibariyle izleyen dönemde ödeneceği tahmin edilen veya bilinen karşılıklar “379 Hesaba” alacak, “479 Hesaba” borç kaydedilir.<sup>116</sup>

|                                         |                                         |  |    |    |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------|--|----|----|
| 479 DİĞER BORÇ VE GİDER<br>KARŞILIKLARI | .... / ....                             |  | XX |    |
|                                         | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER<br>KARŞILIKLARI |  |    | XX |
|                                         | .... / ....                             |  |    |    |

Borç ve gider karşılıkları oluştuğunda bu hesaba alacak, ilgili gider hesabına borç kaydedilir.

Ayrılan karşılıklar, bir sonraki dönem veya dönemlerde iptal edilirse veya yükümlülük doğuran olay ortadan kalkarsa, karşılıklar iptal edilir.

|                                         |                                   |  |    |    |
|-----------------------------------------|-----------------------------------|--|----|----|
| 379 DİĞER BORÇ VE GİDER<br>KARŞILIKLARI | .... / ....                       |  | XX |    |
|                                         | 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI |  |    | XX |
|                                         | .... / ....                       |  |    |    |

Ayrılan karşılıklar, aynı dönem içinde iptal edilirse, muhasebe kaydı şu şekilde yapılır;

|                                         |                                  |  |    |    |
|-----------------------------------------|----------------------------------|--|----|----|
| 379 DİĞER BORÇ VE GİDER<br>KARŞILIKLARI | .... / ....                      |  | XX |    |
|                                         | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR |  |    | XX |
|                                         | .... / ....                      |  |    |    |

İlgili gider hesabı ise, karşılık ayrılmasına neden olan olayın işletmenin esas faaliyetleri, esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetleri veya işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylarından kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre değişecektir.<sup>117</sup>

Sigorta ettirilmemiş işletme varlıklarının yangın, patlama ya da diğer tehlikeler nedeniyle kayıp ve zarar riski, varlıkların kamulaştırma tehdidi, diğer kişi veya

<sup>116</sup> H. Atilla Özbek, Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Örnekli Uygulama Klavuzu, İstanbul: Özbek Yayıncılık, 1993, s. 250.

<sup>117</sup> Ulsan, s. 212-213.

kurumlara verilen zararlar ve iş kazaları, iş akdi feshi, trafik kazası, başka bir işletmenin tescilli markasının kullanılması gibi durumlarda şirket aleyhine açılan davalar nedeniyle ortaya çıkan koşullu borçlar, işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardır. Bundan dolayı, karşılık ayrılmasına neden olan bu olaylar için ölçülen karşılıklar, “659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı”nın borç tarafına kayıt edilir.

Şirket aleyhine açılan kıdem tazminatı, fazla mesai gibi davalarda ölçülen karşılıkların kıdem tazminatı ve fazla mesaiye ait olan kısmı, işçi ve memur hangi işletme fonksiyonunda çalışıyorsa o fonksiyon ile ilgili gider hesabında izlenir. Bu koşullu borçlar için ölçülen karşılıkların dava masraflarına ait olan kısmı ise, “659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı”nın borç tarafına kaydedilir.<sup>118</sup> Çevre zararları tazmin karşılıkları, “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı” veya “620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabı”nın borç tarafına kaydedilir.<sup>119</sup>

Garantili satışlara ilişkin bir karşılık ayrılıyorsa duruma göre “620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı”, “621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı”na veya “760 Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri Hesabı”na veya “612 Diğer İndirimler Hesabı”na borç kaydedilir.<sup>120</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu’nu 15. madde 4 numaralı bendine göre bu tür karşılıklar kanunen kabul edilmeyen giderdir.<sup>121</sup> İşletmeler isterlerse kanunen kabul edilmeyen giderleri “Nazım Hesaplar”da izleyebilirler. Nazım hesaplar, varlıklarda veya kaynaklarda hiçbir artış veya azalış yaratmayan, ancak işletme yönetimi ve ilgililer tarafından bilinmesi ve izlenmesi gereken risk taşıyan işlemleri izlemekte kullanılır. Nazım hesapları açmak veya açmamak hususunda işletmeler serbest bırakılmıştır.<sup>122</sup> Buradan hareketle, işletmeler, karşılıkları hesaplayıp, kayıtlarına aldıktan sonra bir kayıta nazım hesaplar için yapabilirler.

---

<sup>118</sup> Ülusan, s. 212-213.

<sup>119</sup> Örtten, Kaval, Karapınar, s. 565.

<sup>120</sup> Örtten, Kaval, Karapınar, s. 565.

<sup>121</sup> KVK, 15.madde 4 numaralı bendine göre kurum kazancının tesbitinde her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçelerinin indirimlerinin yapılması kabul edilmez.

<sup>122</sup> Koç Yalkın, Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, s.398.

|                               |           |                                      |    |    |
|-------------------------------|-----------|--------------------------------------|----|----|
| 950 K.K.E.G. VE MATRAHA İLAVE | ..../.... | EDİLEN DİĞER TUTARLAR                | XX |    |
|                               |           | 951 K.K.E.G. VE MATRAHA İLAVE EDİLEN |    |    |
|                               |           | ALACAKLAR HESABI                     |    | XX |
|                               | ..../.... |                                      |    |    |

Ölçülen Karşılık Tutarının Muhasebe Kayıtlarına Alınmasına Örnekler;

Örnek 1; 20X0 yılında fabrika sahasından taşan suların tarlasına zarar verdiği iddiasıyla bir arazi sahibinin açtığı tazminat davası işletmenin 8.000.-YTL tazminat ödemesi şeklinde karara bağlanmış, işletme kararı temyiz etmiştir.<sup>123</sup>

20X1 yılında işletmenin 5.000.-YTL ödemesine ilişkin kesinleşmiş ve işletme ödemeyi yapmıştır.

20X0 Yılı muhasebe kayıtları:

|                                            |                                          |         |         |
|--------------------------------------------|------------------------------------------|---------|---------|
|                                            | 31.12.20X0                               |         |         |
| 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR         |                                          | 8.000.- |         |
| 659.49 Diğer Ceza ve Tazminatlar Karşılığı |                                          |         |         |
|                                            | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI     |         | 8.000.- |
|                                            | 31.12.20X0                               |         |         |
| 950 K.K.E.G. VE MATRAHA İLAVE              | EDİLEN DİĞER TUTARLAR                    | 8.000.- |         |
|                                            | 951 K.K.E.G. VE MATRAHA İLAVE ED.ALAC.H. |         | 8.000.- |
|                                            | ..../....                                |         |         |

20X1 Yılı muhasebe kaydı

|                                                                        |                                                                          |         |         |
|------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
|                                                                        | XX.XX.20X1                                                               |         |         |
| 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI                                   |                                                                          | 8.000.- |         |
|                                                                        | 100 KASA                                                                 |         | 5.000.- |
|                                                                        | 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI                                        |         | 3.000.- |
|                                                                        | XX.XX.20X1                                                               |         |         |
| 952 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİR VE MATRAHTAN İNDİRİLECEK DİĞER TUTARLAR |                                                                          | 3.000.- |         |
|                                                                        | 953 VERGİTE TABİ OLMAYAN GELİR VE MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALA.HS. |         | 3.000.- |
|                                                                        | ..../....                                                                |         |         |

<sup>123</sup> <http://www.tmud.org.tr/IAS37.ppt> (11.08.2006)

Örnek 2; Üç yıl garantili otomobil satan bir işletme geçmiş dönemdeki deneyimine göre satılan ürünlerin % 10'u küçük kusurlardan kaynaklanmakta ve kusurlu ürünlerin toplam maliyeti 150.000.-YTL, % 2'si büyük kusurlu ürünlerdir ve toplam maliyeti ise 2.500.000.-YTL olacağı tahmin edilmektedir. % 88'i ise kusursuz ürünleri oluşturmaktadır. İşletmenin bu durumda tahakkuk ettirilmesi gereken tutarı aşağıdaki gibi hesaplamıştır.<sup>124</sup>

Beklenen Değer Yöntemi ile karşılık tutarının hesaplanması;

$$(0.88 \times 0) + (0.10 \times 150.000) + (0.02 \times 2.500.000) = 65.000.-YTL$$

İşletme otomobilleri 13 Nisan 20X0 tarihinde satmıştır. İşletmenin dönemsonundaki kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

|                                           |                                |          |
|-------------------------------------------|--------------------------------|----------|
|                                           | 31.12.20X0                     |          |
| 760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ |                                | 65.000.- |
| 760.02 Ürün Garanti Giderleri             |                                |          |
| Veya                                      |                                |          |
| 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ <sup>125</sup> |                                |          |
| 620.02 Ürün Garanti Giderleri             |                                |          |
|                                           | 479 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 65.000.- |
|                                           | 479.02 Ürün Garanti Giderleri  |          |

Ertesi yıl satılan otomobillerden bir adedi fabrika hatasından kaynaklanan kusur nedeniyle iade edilmiş ve yerine yeni otomobil verilmiştir. Otomobilin maliyeti ise 15.000.-YTL'dir.

|                                      |              |          |
|--------------------------------------|--------------|----------|
|                                      | ..../....    |          |
| 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI |              | 15.000.- |
| 479.02 Ürün Garanti Giderleri        |              |          |
|                                      | 152 MAMULLER | 15.000.- |
|                                      | ..../....    |          |

<sup>124</sup> Karacaer, s. 35-36-37.

<sup>125</sup> Herhangi bir gider unsurunun varlık maliyetiyle ilişkilendirilebilmesi için işletmenin aktifinde halen daha kayıtlı bir unsur olarak yer alması gerekmektedir. Dolayısıyla garanti karşılıkları satışı yapılmış olan, işletmenin aktifine kayıtlı bir değer olmadığı için maliyet ile ilişkilendirilmeden sonuç hesaplarına aktarılması TMS'nin anlayışına uygun bir kayıt sistemi olacaktır.



Garanti süresi üç yıl olduğundan, dönemsonu envanter işlemlerinde borç ve gider karşılıkları uzun vadeden kısa vadeli yükümlülükler arasına aktarılmalıdır.

|                                      |                                      |     |          |
|--------------------------------------|--------------------------------------|-----|----------|
| 479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | ...                                  | ... | 50.000.- |
|                                      | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI |     | 50.000.- |
|                                      | ...                                  | ... |          |

Diğer iki yıl boyunca herhangi bir iade ve tamirin sözkonusu olmadığı varsayıldığında kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

|                                      |                                   |     |          |
|--------------------------------------|-----------------------------------|-----|----------|
| 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | ...                               | ... | 50.000.- |
| 379.02 Ürün Garanti Giderleri        | 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI |     | 50.000.- |
|                                      | ...                               | ... |          |

Örnek 3; Fabrika atıklarının zarar verdiği iddiası ile bir arazi sahibinin açtığı tazminat davası, işletmenin 400.-YTL tazminat ödemesi şeklinde karara bağlanmış, işletme kararı temyiz etmiştir.<sup>126</sup>

|                                            |                                      |     |       |
|--------------------------------------------|--------------------------------------|-----|-------|
| 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR         | ...                                  | ... | 400.- |
| 659.49 Diğer Ceza ve Tazminatlar Karşılığı | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI |     | 400.- |
|                                            | ...                                  | ... |       |

Daha sonra izleyen yıl içinde işletmenin 350.-YTL ödemesi şeklinde kesinleşmiş ve işletme ödemeyi yapmıştır.<sup>127</sup>

|                                      |                                   |     |       |
|--------------------------------------|-----------------------------------|-----|-------|
| 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | ...                               | ... | 400.- |
|                                      | 100 KASA                          |     | 350.- |
|                                      | 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI |     | 50.-  |
|                                      | ...                               | ... |       |

Burada, önceki yıl gider yazılan tutar, kanunen kabul edilmeyen gider olup, bu yıl gelir yazılan tutar vergiye tabi olmayan kardır. İlk yıl, belgesiz 400.-YTL gider

<sup>126</sup> Yunus Kışalı, Selman Aziz Erden, Sadi Işıklılar, Finansal Muhasebe, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s. 254-255.

yazıldığından kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına eklenecektir. İkinci yıl, işle ilgili olarak bir tazminat ödemesi yapıldığından 350.-YTL kanunen kabul edilen bir gider olarak matrahtan düşülmelidir.

Kayıtlarda "671 Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı"na 50.-YTL gelir yazılmış durumdadır. O halde ikinci yıl vergi matrahına tabi olmayan gelir olarak 400.-YTL dikkate alınmalı ve matrahtan düşülmelidir. Eğer nazım hesaplarda izleme yapılıyorsa, ikinci yılın kayıtlarında vergiye tabi olmayan gelirler hesabına 400.-YTL kaydedilmelidir.

Örnek 4; Daha sonraki yıllarda imha edilmek üzere depolanan nükleer atıkların imhası için 50.000.-YTL karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.<sup>128</sup>

|                                      |         |          |
|--------------------------------------|---------|----------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ           | .../... | 50.000.- |
| 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI |         | 50.000.- |
| ...                                  | .../... |          |

Diğer karşılık giderlerinde olduğu gibi çevre temizliği ve bakım karşılığında da kanunen kabul edilmeyen giderler olarak nazım hesaplara alınır ve dönemin vergi matrahına ilave edilir.

|                                                     |         |          |
|-----------------------------------------------------|---------|----------|
| 950 K.K.E.G. VE MATRAHA İLAVE EDİLEN DİĞER TUTARLAR | .../... | 50.000.- |
| 951 K.K.E.G. VE MATRAHA İLAVE ED.ALAC.HS.           |         | 50.000.- |
| ...                                                 | .../... |          |

Önceki dönemlerde ayrılan karşılık giderleri çevre temizliği ve bakım harcamalarını telafi edecek kadar olmayabilir. Yani ayrılan karşılık gideri fiili karşılığı karşılamayabilir.

Ayrılan karşılık gideri 50.000.-YTL fakat depolanan nükleer atıkların imhası için 55.000.-YTL ödenmiştir.

|                                      |         |          |
|--------------------------------------|---------|----------|
| 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | .../... | 50.000.- |
| 681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI  |         | 5.000.-  |
| 100 KASA                             |         | 55.000.- |
| ...                                  | .../... |          |

<sup>128</sup> Özkan, s. 16.

#### **3.4.4.4. Karşılık Tutarının Belirlenmesinde ve Kayıtlara Alınmasında Dikkat Edilecek Durumlar**

Karşılık tutarının ölçülmesinde ve kayıtlara alınmasında dikkatle üzerinde durulması gereken bazı özel durumlar vardır. Bu durumlar; riskler ve belirsizlikler, gelecekteki olaylar, varlıkların elden çıkarılmasının beklenmesi, tazminatlar, karşılıklardaki değişimler ve karşılıkların kullanımıdır.

##### **3.4.4.4.1. Riskler ve Belirsizlikler**

TMS 37'nin 42. maddesine göre karşılık tutarı belirlenirken en gerçekçi tahmin uygulanır. En gerçekçi tahmine ulaşılrken, birçok olay ve durumlarda karşılaşılan riskler ve belirsizlikler dikkate alınır.

Genellikle risk ve belirsizlik eş anlamda kullanılmaktadır. Fakat iki sözcük arasında oldukça önemli fark vardır. Her iki kelime de gelecekteki sonuçların kesinlikle bilinemeyeceğini anlatmasına karşın, risk kavramı ile nitelenecek durumlarda gelecekteki olayların alternatif sonuçlarının ortaya çıkma olasılıkları bilindiği halde, belirsizlik durumunda, gelecekteki bir olayın ortaya çıkma olasılığının alternatifler arasında dağılımı hakkında bir bilgi yoktur.<sup>129</sup>

Risk, sonucun değişkenliğini ifade eder. Riske göre ayarlama, borcun tutarını arttırabilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekir. Fakat belirsizlik, aşırı karşılık ayrılmasını veya borçların kasıtlı olarak olması gerekenden daha yüksek gösterilmesini haklı kılmaz. Örneğin, olumsuz bir sonuca ilişkin maliyetlerin tahmini tarafsız bir şekilde yapılmışsa, bu tahmin gerçek durumdan farklı olmamalıdır. Karşılıkların fazla gösterilmesi ile sonuçlanan risk ve belirsizliklere ilişkin düzeltmelerin tekrarından kaçınılması konusunda özen gösterilmesi gerektiği TMS 37, madde 43'de açıklanmıştır.

---

<sup>129</sup> <http://www.gokbulut.net/notlar/RISK-GETIRI.ppt> (12.04.2007)

#### 3.4.4.4.2. Gelecekteki Olaylar

Gelecekteki olaylar, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli tutarı etkileyebilirler. Bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarına yansıtılacağı standardın 48. maddesinde belirtilmiştir.

Gelecekte olması beklenen olaylar, karşılıkların ölçülmesinde özellikle önemli olabilir. Örneğin, bir işletme, herhangi bir yerin ekonomik ömrü veya kullanım süresinin sonunda temizlenmesi maliyetinin teknolojiye gelecekte yaşanacak değişimler nedeniyle azalacağına inanabilir. Finansal tablolara yansıtılacak tutar, teknik olarak yeterli ve tarafsız gözlemcilerin, temizleme tarihinde mevcut olacak teknolojiye ilişkin eldeki her türlü kanıtı dikkate almak suretiyle yapmış oldukları akılcı tahminleri gösterir. Dolayısıyla, mevcut teknolojinin uygulanmasına ilişkin artan deneyimlerden kaynaklanan beklenen maliyet azalışlarının veya mevcut teknoloji daha önce yapılandan daha büyük veya daha karmaşık bir temizleme faaliyetine uygulamadan kaynaklanması beklenen maliyetin dahil edilmesi uygundur. Ancak, bir işletme buna ilişkin yeterli tarafsız bir kanıt tarafından desteklenmedikçe, temizleme konusunda tamamen yeni bir teknolojinin geliştirileceğini tahmin edemeyeceği standardın 49. maddesinde açıklanmıştır.

TMS 37 madde 50'ye göre yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağının neredeyse kesin olduğuna ilişkin yeterli miktarda tarafsız kanıt var ise, söz konusu olası yeni yasanın etkileri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde göz önünde bulundurulur. Uygulamada ortaya çıkan durumların çeşitliliği, her durumda yeterli ve tarafsız kanıt sağlayan tek bir olay belirlemeyi imkansız kılar. Hem yasanın ne gerektireceğine hem de yasalaşıp, uygun biçimde uygulanacağının kesine yakın olup olmadığına ilişkin kanıt gerekir. Çoğu durumda, yeni kanun yasalaşmadıkça ortada yeterli tarafsız kanıt bulunmaz.

#### **3.4.4.4.3. Varlıkların Elden Çıkarılmalarının Beklendiği Durumlar**

TMS 37, madde 51'e göre varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde gözönünde bulundurulmaz.

TMS 37, madde 52'ye göre varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlemin gerçekleşmesi sonucunda oluşacak kazançlar, elden çıkarma beklentisinin karşılığı neden olan olayla sıkı bir ilişkisi olsa dahi, herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz.

#### **3.4.4.4.4. Tazminatlar**

TMS 37, madde 53'de bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının karşı tarafça tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. Söz konusu tazminat ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.

TMS 37, madde 54'e göre herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alabilir.

TMS 37, madde 55'e göre bazen bir işletme, herhangi bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmını veya tamamını başka bir taraftan talep eder. Örneğin; sigorta poliçeleri, tazminat maddeleri ve tedarikçilerin garantileri aracılığıyla. Söz konusu taraf, işletme tarafından ödenen tutarları işletmeye geri verebilir veya doğrudan kendisi ödeyebilir.

TMS 37, madde 56'ya göre çoğu durumda, işletmenin ihtilaf konusu tutarın tamamından sorumluluğu devam edecek, öyle ki üçüncü tarafın herhangi bir sebepten ötürü ödemeyi yapmaması durumunda, ilgili işletme tutarın tamamını yerine getirmek zorunda kalacaktır. Bu durumda, borcun tamamına ilişkin karşılık ayrılır ve ilgili

işletmenin borcu ifa etmesi halinde tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda, beklenen tazminat ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

TMS 37, madde 57'ye göre bazı durumlarda, işletme üçüncü tarafın ödemeyi yapmaması halinde ihtilaf konusu maliyetlerden sorumlu olmayacaktır. Böyle bir durumda, ilgili işletmenin anılan maliyetlere ilişkin herhangi bir sorumluluğu olmaz ve bunlar karşılık tutarına dahil edilmez.

#### **3.4.4.4.5. Karşılıkların Gözden Geçirilmesi ve Kullanımı**

Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.<sup>130</sup>

Bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılacağı TMS 37, madde 61'de belirtilmiştir.

TMS 37, madde 62'ye göre yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarla mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur.

Örnek olarak, ikramiye için karşılık ayırdıktan sonra fazla olduğuna inanılırsa, işletme, örneğin garanti karşılığı gibi bir başka karşılıktaki eksiklikle bunu birleştirip, karşılıkların verilen zaman içinde, toplam olarak yeterli olduğunu iddia edemez. Bunun yerine standarda göre ikramiyenin fazla karşılığı geri alınmalı veya gelir tablosuna geçirilmeli ve garanti karşılığındaki bir eksiklik de ek bir karşılıkla karşılanmalıdır.<sup>131</sup>

---

<sup>130</sup> Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2007, s. 962.

<sup>131</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 279.

#### **3.4.4.5. Tahakkuk ve Ölçme Kurallarının Uygulanması**

TMS 37’de üç tane birbirinden farklı durum ele alınmaktadır. Bu durumlarla ilgili karşılıkların ayrılıp ayrılmayacağı, karşılık tutarının belirlenip, finansal tablolarda nasıl yansıtılacağı ve uygulamaların içeriği ve oluşma şartları ile belirtilmiştir. Bu üç uygulama;

- Gelecekteki Faaliyet Zararları
- Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler
- Yeniden Yapılandırma

##### **3.4.4.5.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları**

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Gelecek dönem faaliyet zararları, standartta yer alan borcun tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak belirlenen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaz.<sup>132</sup>

Gelecekteki zararlar geçmişteki yükümlülük getiren olayların sonucu olmadığından ve işletmenin gelecekteki faaliyetleriyle önlenebileceğinden, karşılık ayırma kriterlerini karşılamaz. Bu yüzden standart sene sonunda gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmasına izin vermez.<sup>133</sup>

##### **3.4.4.5.2. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler**

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeye sahip ise, sözleşmedeki mevcut yükümlülük tanınmalı ve bir karşılık olarak ölçülmelidir.<sup>134</sup>

TMS 37 madde 67’ye göre bir çok sözleşme, diğer tarafa bedel ödemeksizin iptal edilebilir ve bu nedenle ortada herhangi bir yükümlülük olmaz. Diğer bazı

---

<sup>132</sup> Hennie Van Greuning, International Financial Reporting Standards : A Practical Guide, 4<sup>th</sup> Edition, USA: World Bank, 2006, s. 194.

<sup>133</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 279.

<sup>134</sup> Ralph Tiffin, Complete Guide to International Financial Reporting Standards : Including IAS and Interpretation, London, GBR: Thorogood, 2004, s. 82.

sözleşmeler, sözleşmeye taraf olanların her biri için hak ve yükümlülükler doğurur. Olayların bu tür sözleşmeleri ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirmeleri durumunda, ilgili sözleşme bu standardın kapsamına girer ve finansal tablolara yansıtılan bir borç oluşur. Belli koşullar altında yürürlüğe girecek ve ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğinde olmayan sözleşmeler bu standardın kapsamı dışındadır.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, o sözleşmedeki yükümlülükleri yerine getirmenin engellenemeyen maliyetlerinin, o sözleşmenin getireceği ekonomik yarardan fazla olduğu sözleşmelerdir. Bir sözleşmedeki engellenemeyen maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en az maliyetini yansıtır, diğer bir ifade ile yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirememeden kaynaklanan ödeme veya cezalardan daha düşük olanıdır.<sup>135</sup>

Örnek, Hava A.Ş. fabrikasını var olan yerinden, hükümetin üreticiler için yaptığı yeni bir serbest bölgeye taşımaya hazırlanmaktadır. Hükümet yetkililerinin yeni serbest bölgeye geçmenin bir ödülü olarak sunduğu tercihli lisans haklarından yararlanabilmek ve maliyetlerinde indirimler yapabilmek için, Hava A.Ş. yeni yerine yıl sonundan önce geçmek zorundadır. Bulunduğu yerdeki kira iptal edilememekte ve yıl sonundan sonraki iki yıl için de geçerlidir. Kira yükümlülüğü yıllık 100.000.-YTL'dir.

Kira anlaşması tek taraflı şartlı bir anlaşmadır, çünkü yerine getirdikten sonra Hava A.Ş. var olan fabrika binasından hiç bir ekonomik yarar sağlamayacak ancak iptal edilemediği için hala kira ödemek zorunda kalacaktır. Böylece kiranın önlenemeyen maliyetleri beklenen ekonomik yarardan fazladır. Kira anlaşmasının yıllık kira yükümlülüğüne göre, yıl sonunda ayrılması gereken toplam karşılık tutarı kiranın güncel değeridir ki bu da [100,000.-YTLx 2 (yıl)]'a eşittir.<sup>136</sup>

#### **3.4.4.5.3.Yeniden Yapılandırma**

Bu standart uygulamaya geçmeden önce işletmeler yeniden yapılandırma için toptan karşılık ayırmaktaydı. Bazı durumlarda bu büyük temizlik karşılıkları olarak adlandırılan kötü niyetli manipülasyon ve yaratıcı muhasebe uygulamalarına neden

---

<sup>135</sup> Tiffin, s. 82.

<sup>136</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 280.



olmaktaydı. Yeniden yapılandırma adı altındaki tüm karşılıkların kötü kullanımlarını kontrol edebilmek için standart düzenleyici kurallar oluşturdu. İlk olarak yeniden yapılandırma terimini tanımladı. Yeniden yapılandırma, yönetimce planlanmış ve kontrol edilen veya işin kapsamını ya da işletmenin işi yapış yöntemini önemli ölçüde değiştiren olaylardır.<sup>137</sup>

Yeniden yapılandırmayı oluşturan olaylar standardın 70. maddesinde belirtilmiştir;

- a) Bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi,
- b) Bir ülke ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması,
- c) Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler,
- d) İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalardır.

Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde söz konusu olur:<sup>138</sup>

- a) İşletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin en azından aşağıdaki hususları belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planın olması:
  - i) İlgili işletme veya işletme kısmını,
  - ii) Etkilenecek başlıca merkezleri,
  - iii) Hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin bulundukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayıları,

---

<sup>137</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 280.

<sup>138</sup> Bayazıtlı, Çelik, Üstündağ, s. 277.

- iv) Gerçekleştirilecek harcamaları,
- v) Planın ne zaman uygulanacağını; ve
- b) İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak ve temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Herhangi bir işletmenin yeniden yapılandırma planı uygulamaya başladığının kanıtı, örneğin, bir fabrikanın parçalara ayrılması, varlıkların satılması veya planın ana parçalarının kamuya duyurulması olabilir. Detaylı bir yeniden yapılandırma planın kamuya duyurulması işlemi; söz konusu işlem müşteriler, tedarikçiler ve işçiler gibi diğer taraflarda işletmenin yeniden yapılandırmayı tamamlayacağına ilişkin geçerli bir beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda örneğin; planın ana özelliklerinin ortaya konması gibi yapılmış ise, ilgili yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturduğu TMS 37, madde 73'de açıklanmıştır.

TMS 37, madde 74'e göre bir planın, ondan etkileneceklerle duyurulduğunda zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturmaya uygun olması için; uygulanmasına mümkün olduğunca kısa bir sürede başlanması öngörülmüş ve önemli değişikliklere uğramasının mümkün olmadığı bir zaman diliminde tamamlanacak olması gerekir. Yeniden yapılandırmanın başlamasında uzun gecikmeler olacağı veya yapılandırma işleminin çok fazla zaman alacağının beklenmekte olduğu durumlarda, söz konusu plan işletmenin yeniden yapılandırmaya şartlandığına ilişkin bundan etkilenecekler üzerinde geçerli bir beklenti yaratmaz; çünkü zaman, işletmeye planlarını değiştirmesi konusunda fırsatlar yaratır.

TMS 37, madde 75'e göre işletmenin bilanço tarihi öncesinde aşağıda yer alan işlemleri gerçekleştirmemiş olması durumunda, yöneticilerin veya yönetim kurulunun bilanço tarihinden önce yeniden yapılandırma konusunda almış olduğu karar bilanço tarihi itibarıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülük yaratmaz:

a) İşletmenin yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış olması;

veya

b) İşletmenin yeniden yapılandırma işleminin ana özelliklerini, bundan etkileneceklerde ilgili yeniden yapılandırma işlemine girileceğine ilişkin geçerli bir beklenti yaratan yeterince belirgin bir biçimde açıklamış olması.

Bir işletmenin, bilanço tarihinden sonraki bir tarihte yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış veya ana özelliklerini bundan etkileneceklerle açıklamış olması durumunda, eğer yeniden yapılandırma işlemi önemli ve buna ilişkin açıklamanın yapılmamış olması halinde kullanıcıların finansal tablolar çerçevesinde alacağı kararlar etkilenmekte ise, konuya ilişkin açıklamanın “TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı” çerçevesinde dipnotlarda açıklanması gerekir.

TMS 37, madde 76’ya göre zımni kabulden doğan bir yükümlülük, yalnızca yönetimin kararı sonucunda oluşmamış olsa bile, önceden oluşmuş olayların ilgili yönetimin kararı ile biraraya gelmeleri sonucunda bir yükümlülük oluşmuş olabilir. Örneğin, iş akitlerinin feshi ile ilgili olarak çalışan temsilcileriyle veya faaliyetin satışıyla ilgili olarak alıcılarla yapılan müzakereler, sadece yönetim kurulunun onayı çerçevesinde sonuçlanabilir. Bu onay alındıktan ve diğer taraflara bildirildikten sonra, detaylı resmi plan ve uygulama için geçerli beklenti yaratılmış olması şartlarına uyulması koşuluyla ilgili işletmenin yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülüğü oluşur.

Bazı ülkelerde, nihai karar verme yetkisi, yönetim dışındaki ilgi gruplarının örneğin, işçiler gibi temsilcilerinden oluşan bir kurula verilir veya kurul kararını vermeden önce söz konusu temsilcilere konunun bildirilmesi gerekebilir. Bu türden bir kurulun alacağı kararın söz konusu temsilcilere bildirilmesi nedeniyle yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni bir yükümlülük oluşmuş olacağı TMS 37 madde 77’de belirtilmiştir.

Bağlayıcı satış sözleşmelerinde olduğu gibi işletmenin satışa ilişkin herhangi bir taahhüdü olmadıkça, bir faaliyetin satışı nedeniyle hiç bir yükümlülük ortaya çıkmayacağı TMS 37, madde 78'de açıklanmıştır.

TMS 37, madde 79'a göre işletme, bir faaliyetini satmaya karar vermiş ve kararını kamuoyuna duyurmuş olmasına rağmen herhangi bir alıcının belirlenemediği ve ortada bağlayıcı bir satış sözleşmesi olmadığı sürece satış taahhüdünde bulunmuş olmaz.

Herhangi bir bağlayıcı satış sözleşmesinin olmaması durumunda işletme fikrini değiştirebilecek ve kabul edilebilir koşullarda bir alıcı bulunamaması halinde başka bir hareket tarzı benimsemek zorunda kalacaktır. İlgili faaliyetin satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülmekte ise faaliyette yer alan varlıklar "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı" çerçevesinde değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir. Herhangi bir satış yeniden yapılandırma işleminin sadece bir parçası ise, bağlayıcı bir satış anlaşmasından önce yeniden yapılandırmanın diğer parçalarına ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük ortaya çıkabilir.

Yeniden yapılandırma işlemi için ayrılan karşılık, aşağıdaki hususları birlikte taşınması şartıyla sadece yeniden yapılandırma işleminden kaynaklanan doğrudan harcamaları içerir.

- a) Yeniden yapılandırma neticesinde gerekli olması; ve
- b) İşletmenin devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmaması. (TMS 37, madde 80)

Yeniden yapılandırma karşılıkları, süregelen faaliyetlerin maliyetlerini değil sadece yeniden yapılandırmanın neden olduğu giderleri içermelidir.<sup>139</sup>

---

<sup>139</sup> Roger Hussey, International Financial Reporting Standards Desk Reference : Overview, Guide and Dictionary, Hoboken, NJ, USA: John Wiley & Sons, 2005, s. 148.

Standart özellikle bazı giderleri yeniden yapılandırmadan doğan giderlerin dışında tutmuştur. Bunlar,

- a) Devam eden çalışanların eğitilmesi veya yerlerinin değiştirilmesi;
- b) Pazarlama; veya
- c) Yeni sistemlere ve dağıtım şebekelerine yapılan yatırımlar.

Bu harcamalar işletmenin gelecekteki işlemleriyle ilgilidir ve bilanço tarihi itibarıyla yeniden yapılandırmadan kaynaklanan borç değildir. Söz konusu harcamalar, yeniden yapılandırma işleminden bağımsız bir şekilde ortaya çıkmış harcamalar gibi muhasebeleştirileceği TMS 37, madde 81’de belirtilmiştir.

TMS 37, madde 82’ye göre yeniden yapılandırma tarihine kadar oluşan belirlenebilir gelecekteki faaliyet zararları ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerle ilişkili olmadıkça karşılık tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

İlgili varlığın satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülebilecek dahi olsa, beklenen varlık satışlarından elde edilecek kazançlar yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılığın tespitinde dikkate alınmaz.<sup>140</sup>

Örnek 1; Gökyüzü A.Ş. Yönetim kurulu 15 Aralık 20X0’daki toplantılarında, kurumun uluslararası şubelerini kapatmak ve uluslararası işlemleri kaydırıp yerel işlemleriyle birleştirme kararı almıştır. Uluslararası işlemleri sona erdirmeye için detaylı bir resmi plan oluşturulmuş ve o toplantıda yönetim kurulunca kabul edilmiştir. Bundan hemen sonra müşterilere, tedarikçilere, işçilere ve diğerlerine mektuplar gönderilmiştir. Uluslararası işlemlere son vermenin özelliklerini tartışmak üzere toplantılara çağrılar yapılmış ve tüm ilgili tarafların temsilcileri o toplantılarda bulunmuştur.

Yönetim kurulunun kararı yeniden yapılandırma için zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturuyor mu sorusunun cevabı;

---

<sup>140</sup> PricewaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards, A Pocket Guide, 2006, s. 31.

TMS 37'nin getirdiği şartlar;

- Yeniden yapılandırma için detaylı bir resmi plan olmalıdır,
- Yönetimin yeniden yapılandırma planının ana özelliklerini ilan ederek işletmenin etkilenenlerin düşüncelerinde geçerli beklentiler oluşturmalıdır.

Yönetim kurulu uluslararası işlemleri sona erdirme planını resmileştirmiş ve tartışmıştır. Bu plan etkilenen taraflara iletilmiş ve onların kafalarında Gökyüzü A.Ş.'nin uluslararası işleri sona erdirme planını sürdüreceği beklentisi yaratmıştır. Böylece yıl sonunda karşılık ayrılması gereken yapıcı bir yükümlölük bulunmaktadır.

Örnek 2; Dere İşletmesi yönetim kurulu, 12 Aralık 20X0 tarihinde işletmenin bir bölümünü kapatmaya karar vermiştir. Bu karar bilanço tarihinden önce karardan etkilenenlere duyurulmamış ve bu kararın yerine getirilmesi ile ilgili diğer işlemler de yapılmamıştır.

Bu durumda, zımni kabulden doğan bir yükümlölük bulunmamaktadır, yönetim her an kararından vazgeçebilir, karşılık tahakkuk ettirilmez.

Başka bir örnekte ise, yönetim kurulu, 12 Aralık 20X0 tarihinde işletmeye özel bir mamöl üreten bölümünü kapatmaya karar vermiştir. Bölümün kapatılmasına ilişkin ayrıntılı bir plan 20 Aralık 20X0 tarihinde yönetim kurulu tarafından kabul edilmiştir. 20 Aralık 20X0 tarihinde müşterilerine bu kararla ilgili mektup gönderilerek alternatif tedarik kaynaklar bulmaları hususunda uyarı yapılmış ve ilgili bölümün çalışanlarına da işten çıkarma ihbarında bulunulmuştur.

Bu verilerden hareketle, bölümün kapatılacağı hususunda geçerli bir beklenti yarattığından, yükümlölük yaratan olay, kararın müşterilere ve bölüm çalışanlarına duyurulmasıdır. Duyurma tarihinden itibaren zımni kabulden doğan bir yükümlölük yaratır. Mevcut yükümlölüğün yerine getirilmesinde işletmenin aktif kalemlerinde azalış olasılığı bulunmaktadır. Bölümün kapatılması ile ilgili maliyetlerin en iyi tahmini 31 Aralık 20X0 tarihinde karşılık olarak tahakkuk ettirilmiştir.

### 3.4.5. Karşılıklar İle İlgili Finansal Tablo Dipnot ve Eklerinde Açıklanacak Bilgiler

İşletme her bir karşılık sınıfı için, aşağıda yer alan hususlara ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklamada bulunur:<sup>141</sup>

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

Bunlar karşılıkların tutarı ve iptal edilecek karşılıklarla ilgili bilgilerdir ve karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

İşletme ayrıca her karşılık sınıfı için aşağıdakileri de açıklamalıdır;<sup>142</sup>

- a) Yükümlülüğün türü hakkında kısa bir tanımlama,
- b) Herhangi bir ekonomik fayda çıkışının beklenen zamanlaması (işletme dışına çıkış zamanları),
- c) Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamasındaki belirsizliklerin belirtilmesi ve gerekli olduğunda gelecek olaylarla ilgili yapılan ana varsayımlar,

---

<sup>141</sup> Karacaer, s. 37.

<sup>142</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 282.

- d) Beklenen herhangi bir tazminat tutarı ki bu tazminat için tanınan herhangi bir aktifin tutarı belirtilerek yapılmalıdır.

Çok nadir durumlarda gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle karşılıklar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir.

Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir, ancak anlaşmazlığın genel özelliği ve bilginin neden açıklanmadığıyla ilgili gerekçesi belirtilir.<sup>143</sup>

Örnek olarak, Kar işletmesi A ülkesinde kurulmuş bir limited şirkettir. Şirketin ve bağlı ortaklıklarının faaliyet konusu şöyledir;

Bilgisayar ekranı, bisiklet ve oyuncuklar üretip, ülkede ve yurtdışında satmak, inşaat işiyle uğraşmaktır. Diğer bir faaliyet ise özel iş uygulamaları için bilgisayar yazılımı geliştirmek ve satışını gerçekleştirmektir.

Uygulanan değerlendirme ilkeleri ve muhasebe politikaları açıklanırken karşılıklar ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

Karşılıklar; Grup geçmişteki bir olayın sonucunda cari bir yükümlülüğe sahip olduğunda, Grubun yükümlülüğü kapatmak için bir ödeme yapması olası olduğu durumlarda ve yükümlülüğün tutarı hakkında güvenilir bir tahmin yapılabildiğinde karşılık ayrılmaktadır.

Karşılık olarak ayrılan tutar bilanço tarihinde cari yükümlülüğü kapatmak için gereken tutarın yükümlülükle ilgili riskleri ve belirsizlikleri göz önüne alarak yapılan en iyi tahminidir. Cari yükümlülüğü kapatmak için gereken tutar kullanılarak ölçülen karşılıklarda taşınacak tutar o nakit akışının cari değeridir.

Karşılığı kapatmak için gereken ekonomik yararların bir kısmı veya tümü üçüncü şahıslardan geri alınabileceği durumlarda, geri alınacak tutarın alınması kesinse ve tutarı güvenilir olarak ölçülebiliyorsa alacak aktif olarak tanınır.

---

<sup>143</sup> Tiffin, s. 81.



Tek taraflı kontratlar; Tek taraflı kontratlardan doğan cari yükümlülükler karşılık olarak tanınır ve ölçülürler. Tek taraflı kontratlar bir kontratta önlenemeyen maliyetler elde edilmesi beklenen ekonomik yarardan fazla olduğunda oluşurlar.

Yeniden Yapılanmalar; Grup detaylı bir yeniden yapılanma planı geliştirip bu plan etkilenecek kişilerde yapılacağı hakkında bir beklenti doğurduğunda veya bunu etkilenecekler ana özelliklerini ilan ettiğinde yeniden yapılanma karşılığı ayırır. Yeniden yapılanma karşılığının ölçümü sadece yeniden yapılanmadan doğan doğrudan maliyetleri kapsar ki bunlar yeniden yapılanmayla oluşup şirketin süregelen işleriyle ilgili değildir.

Garantiler; Garanti karşılıkları ilgili ürünün satış tarihinde tanınırlar ve Grubun yükümlülüğünü kapatması için gerekecek masrafın en iyi tahminleridir.<sup>144</sup>

Karşılıklar ile ilgili dipnotta; bir tablo yardımı ile tutarlar belirtilmiştir.

|               |                          | Tasfiye<br>İşi | Garantiler | Tek<br>Taraflı<br>Kiralar | Yeniden<br>Yapılandırma | Terk<br>Etme |
|---------------|--------------------------|----------------|------------|---------------------------|-------------------------|--------------|
| TMS 37.84.(a) | 01.01.20X0<br>Bakiyesi   | -              | 300.-      | 900.-                     | -                       | -            |
| TMS 37.84.(b) | Eklèmeler                | 4.000.-        | 350.-      | 400.-                     | -                       | -            |
| TMS 37.84.(c) | Kullanımlar              | (1.000.-)      | (90.-)     | (300.-)                   | -                       | -            |
| TMS 37.84.(d) | Kaldırılanlar            | (15.-)         |            | (30.-)                    | -                       | -            |
| TMS 37.84.(e) | İskonto Oranın<br>Etkisi | -              |            |                           | -                       | -            |
| TMS 37.84.(a) | 31.12.20X0<br>Bakiyesi   | 2.985.-        | 560.-      | 970.-                     | -                       | -            |

TMS 37.85 (a)(b); Tasfiye işi ile ilgili ayrılan karşılık, Grubun büyük müşterilerinden birine temin edilen malların tasfiyesi için ayrılmıştır. 20X1 yılı için beklenen masraf 1 milyon YTL ve 20X2 yılı için 1,2 milyon YTL'dir. Bu tutarlar tasfiye işi karşılığını ölçebilmek için iskonto edilmemişlerdir, çünkü etkisi önemli değildir.

TMS 37.85 (a),(b); Garanti karşılığı, Grubun elektronik oyuncaklarla ilgili 12 aylık garanti süresi için gerekecek ekonomik fayda çıkışının en iyi tahminidir. Tahmin geçmişteki garanti trendlerine göre yapılmıştır ve yeni malzeme, değişen üretim prosesleri ve ürün kalitesini etkileyen diğer olaylar yüzünden tutarlar değişebilir.

<sup>144</sup>Deloitte, International Financial Reporting Standards, Model Financial Statements 2006, An IAS Plus Guide, London: Deloitte Touche Thomatsu, 2006, s. 26.

TMS 37.85 (a),(b); Tek taraflı kiralama sözleşmesi için ayrılan karşılıklar, grubun şu anda tek taraflı faaliyet kiralama sözleşmelerine göre yapmakla yükümlü olduğu gelecekteki kiralama ödemelerinin bugünkü değerini, uygulanabilir olduğu durumlarda kiralama ile ilgili beklenen gelirler düşüldükten sonra, temsil etmektedir. Kiralamaların henüz tükenmemiş süreleri üç ile beş yıl arasında değişmektedir.

TMS 37.85 (a),(b); Yeniden yapılandırma ve sona erdirme maliyetleri için ayrılan karşılıklar, sona erdirme haklarını da içerecek şekilde grubun devam etmekte olan faaliyetleriyle ilişkilendirilmeyen yeniden yapılandırmanın direkt maliyetlerinin yöneticilerce en iyi tahmininin bugünkü değerini temsil etmektedir. Yeniden yapılandırmanın 200X tarihinde tamamlanması beklenmektedir.

TMS 37.85 (a),(b); terk etme maliyetleri için ayrılan karşılıklar, kiralanmış mülkten özel maliyetlerin çıkartılması için gerekecek ekonomik faydaların gelecekteki nakit çıkışlarının yöneticilerce en iyi tahmininin bugünkü değerini temsil etmektedir. Kiralamaların henüz tükenmemiş süreleri üç ile beş yıl arasında değişmektedir.<sup>145</sup>

### **3.5. Koşullu Borçlar**

#### **3.5.1. Koşullu Borçların Tanımı**

Standart kapsamında koşullu kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır.

Koşullu Borçlar,

(i) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve raporlayan işletmenin kontrolü dışındaki bir veya bir kaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak ortaya çıkacak olan bir muhtemel yükümlülük veya;

(ii) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak ya işletmeden kaynak çıkışının kesin olmaması ya da yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmin edilememesi nedeniyle

---

<sup>145</sup> Deloitte, International Financial Reporting Standards, Model Financial Statements 2006, An IAS Plus Guide, London: Deloitte Touche Thomatsu, 2006, s. 73-74.

tahakkuk ettirilemeyen kısaca bu Standartta yer alan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan mevcut yükümlülüklerdir.<sup>146</sup>

Koşullu Borç, gelecekte ortaya çıkabilecek olan gerçek bir yükümlülüğü üstlenme taahhüdüdür. Koşullu borçların, gelecekte ne zaman ortaya çıkacaklarını tahmin etmek zor olduğu gibi, bu borçların genellikle ortaya çıkma olasılıklarını da tespit etmek güçtür.<sup>147</sup>

Uygulamada koşullu borçlar olması %50'den az olası olan veya değerleri güvenilir olarak ölçülemeyen borçlar olarak tanımlanırlar. Standartta bunlar uzak veya olası olarak sınıflandırılırlar. Bilançoya kaydedilecek kadar güçlü değildirler. Uzak olanlar olmaları hiç muhtemel olmadığı için göz ardı edilirler ancak finansal tablo ilgilileri ve yatırımcılar için olası borçların açıklanması önemlidir çünkü bunlar şirkete yatırım yapıp yapmamaya karar vermede ve şirketin performansının algılanmasında önem taşırlar.<sup>148</sup>

TMS 37, madde 29'a göre işletmenin bir borç için ortak ve zincirleme yükümlülüğünün söz konusu olduğu durumlarda; diğer taraflarca karşılanması beklenen yükümlülük tutarı koşullu borç olarak işlem görür.

Koşullu Borçlara örnek olarak, devam eden ancak şirketin yükümlü olması için yeterli kanıt bulunmayan bir dava koşullu bir borçtur. Finansal bir garanti ikinci tür bir koşullu borç örneğidir. Eğer bir şirket üçüncü bir şahısa verilen bir borcun ödemesini garanti ediyorsa, kesinlikle yasal bir yükümlülük vardır. Garanti vermek şirketi koşullu olarak borçlu yapar.<sup>149</sup>

Koşullu Borçlar için diğer örnekler; verilen teminat mektupları, alınan teminat senetleri, kefaletten yükümlülükler, cirolar, ilişkili taraflara kefaletler, diğer kefaletler, karşılık ayrılmayan aleyhte açılan davalar, verilen ipotekler, ihraç taahhütlerinden kapatılamayanlar, satıcılarla yapılan uzun dönemli alım sözleşmelerinin hükümleri, açtırılan akreditiflerden taahhütler, herhangi bir mal veya hizmet satım taahhütleri,

<sup>146</sup> <http://www.tmud.org.tr/IAS37.ppt> (11.08.2006)

<sup>147</sup> Craig Burnside, "On Contingent Liabilities and the Likelihood of Fiscal Crises", Comparative Economic Studies, Vol: XLIV, No: 1, 2002, s. 1.

<sup>148</sup> Kirk, s. 49-50.

<sup>149</sup> Walton, Aerts, s. 173.

devletten teşvik mevzuatı kapsamında alınıp da iade edilecek tutarlar, örneğin otel yeri, ormanlık alan gibi devlete belirli bir sürenin geçmesinden sonra iade edilecek kullanım hakları ve bunlarla ilgili taahhütler gibi.<sup>150</sup>

Koşullu borçlar önemli bir konu olduğu halde çoğu yatırımcının sayılarla arası iyi olmadığından dolayı sadece iyi ya da kötü performans göstergelerine bakarlar. Özellikle gelir tablosu önemli bir finansal tablodur. Yatırımcılar nadiren rakamların arkasına bakarlar ve dipnotları okurlar. Koşullu borç dipnotu genellikle mali tabloların en arkasındadır ve böylece en algılayıcı yatırımcılar dışında gözden kaçır.<sup>151</sup>

Daha ciddi bir sorun da yatırımcıların aldıkları detaylı mali tablolardan özet olanlara geçiştir. Bunlar ana kalemleri vurgularlar ve çoğu halde 'gerçek' borçlara dönüştürülmüş önemli koşullu borçları içermeyebilirler. Şirketlerin yayınladıkları raporlarda koşullu borçlar ile ilgili açıklamalar, genellikle olumlu ve şirketi zora sokmayacak bir biçimde yapılmaktadır ve durumun şirket aleyhine dönmesi halinde ödenecek tutarları içermezler. Açıklamalar çoğunlukla kendileri aleyhine karşı avukatlarca kullanılmaması için tam belirgin değildir.<sup>152</sup>

### 3.5.2. Koşullu Borçların Tahakkuku

Koşullu borçlar bir borç olarak tahakkuk ettirilmezler. Çünkü henüz bir yükümlülüğün olduğu kesinleşmemiştir veya geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük tahakkuk ettirmek için gereken kriterleri taşımamaktadır.<sup>153</sup>

Koşullu borç tanındıktan sonra işletme sürekli koşullu borçla ilgili olarak gelecekteki ekonomik yarar çıkışları olasılığını tespit etmelidir. Eğer gelecekteki ekonomik yarar çıkışı olasılığı olabilecek hale dönüşürse, o zaman borç gerçek borca dönüşebilir ve bir karşılık olarak tanınması gerekir.<sup>154</sup>

---

<sup>150</sup> Örtten, Kaval, Karapınar, s. 570.

<sup>151</sup> Kirk, s. 46.

<sup>152</sup> Kirk, s. 46-47

<sup>153</sup> [Http://www.tmud.org.tr/IAS37.ppt](http://www.tmud.org.tr/IAS37.ppt) (11.08.2006.)

<sup>154</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 282.

Örnek 1; Amazon A.Ş. aşağıdaki üç yasa ihlali ile dava edilmektedir;

- 1) Markanın yetkisiz kullanımı; iddia 100 milyon YTL
- 2) Amazon A.Ş. tarafından hiçbir neden gösterilmeden işlerine son verilen 5.000 çalışanın hizmet sona erme tazminatı ödemesi ve emeklilik ikramiyesinin ödenmemesi; kollektif dava 3 milyon YTL istenmektedir
- 3) Fabrikasının yakınındaki nehre kanunsuz atık boşaltma yüzünden çevreye zarar verme, çevreciler temizleme maliyeti olarak beklenmeyen zararlar iddia etmektedirler.

Avukat bütün yasal davaların yasalarca makul olmadıkları görüşündedir ve üç dava hakkında şu görüşleri vermiştir,

Dava 1 : Dava olasılığı çok uzaktır.

Dava 2 : Amazon A.Ş. işten çıkarılan çalışanlara ödeme yapabilir ancak davacıya yapılacak ödeme en iyi tahminle 2 milyon YTL'dir.

Dava 3 : İşletmenin böyle bir zarar için ödeme yapmasını gerektirecek herhangi bir geçerli yasa bulunmamaktadır. Yapıcı yükümlülük için bir dava olabilir ancak zararın miktarı güvenilir olarak tahmin edilemez.

Amazon A.Ş. avukatının tespitlerine dayanarak,

Dava 1 için, ekonomik yarar çıkışı olasılığı çok uzak olduğu için herhangi bir karşılık veya açıklama gerekmemektedir.

Dava 2 için, olası olduğu için (olabilirliği olmamasından daha olası) Amazon A.Ş. sonunda çıkarılan çalışanlara ödeme yapabileceği için ve en iyi tahmin 2 milyon YTL olduğu için (3 milyon YTL iddiaya karşı), 2 milyon YTL'lik karşılık ayırmak zorunda olabilir.

Dava 3 için, herhangi bir yasal yükümlülük yok ancak yapıcı bir yükümlülük var. Ancak yükümlülüğün güvenilir bir tahminle yapılması mümkün değil. Böylece bu durum karşılık olarak tanınamayacağı için koşullu borç olarak açıklamayı gerektirir.<sup>155</sup>

Örnek 2; Bir düğünden sonra, muhtemelen Lezzet A.Ş. tarafından satılan yiyeceklerden zehirlenmeden dolayı, 20X0'da 10 kişi ölmüştür. Lezzet A.Ş.'den zararları gidermesi için yasal takibat başlatılmış ancak Lezzet A.Ş. borcu kabul etmemektedir. 31 Aralık 20X0 yılı finansal tablolarının onay tarihine kadar Lezzet A.Ş.'nin avukatları borçlu bulunmayacağını muhtemel olacağını söylemektedirler.

Gerekli uygulama; 31 Aralık 20X0 tarihinde mali tabloların onaylandığı sıradaki kanıtlara dayanarak geçmiş olaylardan dolayı bir yükümlülük yoktur. Karşılık ayrılmasından söz edilemez. Herhangi bir ödeme ihtimali çok az olarak değerlendirilmedikçe, sorun koşullu borç olarak dipnotlarda belirtilir.<sup>156</sup>

Örnek 3; Beton A.Ş. inşaat sektöründe faaliyette bulunan bir şirkettir. Şirket 31 Eylül 20X0 tarihi itibarıyla sona eren yılın finansal tabloları üzerindeki çalışmalarını tamamlamaktadır. Şöyle bir olayla karşılaşmıştır. Bir mimar Beton A.Ş.'den dizüstü bilgisayarının, tesisi ziyaret sırasında kaybolmasından dolayı bir talepte bulunmaktadır. Şirketin tesis ofisini yeterli derecede güvenli tutmadığını ve bu yüzden kendisi projeyi incelerken çalınmasına neden olduğunu iddia etmektedir. Bilgisayardaki hayati dosyaların kaybindan dolayı 90.000.-YTL talep etmektedir. Yapım A.Ş.'nin avukatları bilgisayar yazılımının kaybı için önemsiz bir tutar ödeyebileceğini belirtmektedirler. Mahkemenin kaybolan dosyalar için herhangi bir ödeme istemesi olasılığı hiç yoktur çünkü mimar onların yedeğini almış olmalıydı.<sup>157</sup>

Olay incelendiğinde, dosyaların kaybinda hiçbir borç yoktur çünkü dosyaları kopyalamak dizüstü bilgisayarı elinde tutabilmek mimarın sorumluluğudur. Dolayısıyla 90.000.-YTL'lik talep tamamen geçersizdir ve ödeme ihtimali uzak olduğu için de gözardı edilmelidir. Ancak yazılımın kaybolmasından dolayı bir yasal yükümlülük vardır fakat avukatlar şirkete mahkemenin sadece önemsiz bir hasar olarak öngöreceğini söylemektedirler ve bunun da finansal tablolarda önemli bir etkisi olmayacaktır.

---

<sup>155</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 282-283.

<sup>156</sup> ACCA, s. 237.

<sup>157</sup> Kirk, IFRS In depth, Volume 1, s. 179.

Dolayısıyla uzak gibi kabul edilen olayların dipnotlarda bile belirtilmesine gerek yoktur.<sup>158</sup>

Örnek 4; 20X0 yılında Yıldız İşletmesi, o zamanlar durumu sağlam olan Mutlu İşletmesi lehinde bazı borçlanmaları ile ilgili olarak teminat vermiştir. 20X1 yılında Mutlu İşletmesinin finansal durumu zayıflar ve Mutlu işletmesi 30 Haziran 20X1 tarihinde korunması için başvuruda bulunmuştur.

31.12.20X0 tarihinde yükümlülük doğuran olay teminat verilmesidir ve yasal yükümlülüğe neden olur. Karşılık tahakkuk ettirilmez, varlıklarda azalış olasılığı bulunmadığı için koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

31.12.20X1 tarihinde yükümlülüğün yerine getirilmesinde aktif kalemlerde azalış olasılığı bulunmaktadır. Yükümlülüğün en iyi tahminini karşılık olarak tahakkuk ettirilir.

Bu örnek, tek teminat ile ilgilidir. İşletme benzer nitelikteki teminatlardan oluşan bir portföye sahipse, aktif kalemlerdeki azalış olasılığının bulunup bulunmadığına ilişkin değerlendirme portföyün tümü için yapılır.<sup>159</sup>

### **3.5.3. Koşullu Borçların Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması**

Koşullu borçlar kayıtlara alınmaz, sadece dipnotlarda açıklama gerektirir. Eğer yükümlülükle ilgili kaynak çıkışı olasılığı çok düşükse dipnotlarda açıklama yapılmasına gerek yoktur.<sup>160</sup>

TMS 37, madde 86'ya göre işletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, bilanço tarihi itibarıyla ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur;

---

<sup>158</sup> Kirk, IFRS In Depth Volume 2, s. 51.

<sup>159</sup> Koç Yalkın, UMS-37, s. 50.

<sup>160</sup> Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı, Beşinci Basım, 2006, s. 52.

- 1) Mali etkisi hakkında bir tahmin yapmalı,
- 2) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar yapmalı,
- 3) Tazminat olasılığını belirtmelidir.

Çok nadir durumlarda gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle koşullu borçlar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir, ancak anlaşmazlığın genel özelliği ve bilginin neden açıklanmadığıyla ilgili gerekçesi belirtilir.<sup>161</sup>

Örnek, 20X0 yılında Ege Bölgesinde faaliyet gösteren şirketlerin operasyonlarının yasalara uygunluğu konusunda yaptığı ön araştırmalar sonucunda kurul, A İşletmesi'ne karşı yeni bir soruşturma başlatmıştır. A İşletmesi, Kurul'un 09.05.20X0 tarihindeki resmi talebi doğrultusunda yazılı cevabını 10.06.20X0 tarihinde sunmuştur. İşletme yönetimi Kurul'un iddiasına itiraz etmekte ve cevaplarını bir savunma olarak görmemektedir. Finansal tabloların hazırlandığı tarih itibarıyla kurul araştırması henüz kesinleşmediği için finansal tablolarda herhangi bir tahakkuk yapılmamıştır. Bu durumda, standarda göre koşullu borç oluşmuştur. Karşılık tahakkuk ettirilmeyecek ve sadece yukarıdaki dipnot bilgisi verilecektir.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> Tiffin, s. 83.

<sup>162</sup> Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu), İstanbul: Beta Basım Yayın, 2006, s. 334.



### 3.6. Koşullu Varlıklar

#### 3.6.1. Koşullu Varlıkların Tanımı

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.<sup>163</sup>

Koşullu varlıklar beklenmedik ve işletmenin kontrolü dışında olan olaylardan kaynaklanan işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali olan varlıklardır.

Bu varlıktan ekonomik fayda girişinin kesin olmadığı durumlarda söz edilir.

Koşullu bir varlık, bir varlık olup olmadığının teyit edilmesi gereken bir olası varlıktır. Bir işletmenin izlediği ancak kazanacağı belli olmayan bir yasal talep örnek olabilir.<sup>164</sup>

Koşullu varlıklarla ilgili diğer örnekler ise; alınan teminatlar, yaptırılan iş kazası, kar kaybı, yoldaki para ve taşınan para sigortaları, alınan iş garantileri, bazı hakların devri nedeniyle doğacak alacakların tutarı ve tarihleri, itirazı kayıtlı devlete ödenen paralardan geri alınma olasılığı yüksek olanlar, lehte açılan davalar, müracaat edilmiş olsun veya olmasın alınacak olan devlet yardımları, alınmış patent, kota hakkı, kullanım hakkı gibi maddi olmayan haklardan kullanılmayan kısımlardır.<sup>165</sup>

#### 3.6.2. Koşullu Varlıkların Tahakkuku

TMS 37, madde 32 ve 33'e göre koşullu varlıklar çoğunlukla planlanmayan veya beklenilmeyen diğer olaylar sonucu ortaya çıkar. Koşullu varlıkların tahakkuk edilmesi, hiç bir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak gelirin gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık koşullu varlık değildir ve tahakkuku yapılmalı yani finansal tablolara yansıtılmalıdır.

---

<sup>163</sup> Ataman Akgül, Akay, s. 183-184.

<sup>164</sup> Hussey, s. 149.

<sup>165</sup> Örtten, Kaval, Karapınar, s. 571.

Örnek 1; İnşaat şirketi olan Yapım A.Ş.'nin muhasebe müdürü 31 Ekim 20X0 sona eren yılın finansal tabloları üzerindeki çalışmaları tamamlamaktadır. TMS 37'nin gereklerine göre bazı düzeltmeler veya açıklama gerektiren tüm koşullu varlıklar ile ilgili bir liste hazırlamıştır;<sup>166</sup>

- a) Bir müşteri Yapım A.Ş.'den şirket tarafından daha önce inşa edilmiş bir ofis bloğunun tamiri için talepte bulunmaktadır. Çatı akmaktadır ve bu Yapım A.Ş.'nin inşaattaki ihmali yüzünden olmuş gibi görünmektedir. Yapım A.Ş. müşteri ile pazarlık etmekte ve muhtemel tamirler için bir ödeme yapmak zorunda kalacaktır.
- b) Akan çatı Yapım A.Ş.'nin çalıştırdığı bir taşeron müteahhit tarafından yapılmıştır. Yapım A.Ş.'nin avukatları maliyetlerin tamamını müteahhitten almak için güçlü bir talepte bulunacağından emindirler. Muhasebe müdürü müteahhitin son finansal tablolarını almıştır. Müteahhit birkaç varlık dışında neredeyse iflas etmiş gibi görünmektedir.
- c) 31 Ekim 20X0'da sona eren mali yılda Yapım A.Ş. kontratın tamamlanmasını geciktiren büyük bir elektrik mühendisi firmasından bir talepte bulunmaktadır. Mühendislik firmasının yöneticileri prensipte Yapım A.Ş.'ye 30.000.-YTL ödemeyi kabul etmişlerdir. Muhasebe müdürü bu tutarın Aralık 20X0'ın sonundan önce alınacağından emindir.

Olaylar incelendiğinde,

- a) *Çatı akması*; şirket için bir yasal yükümlülük gibi görünüyor. Muhtemelen ödenecek ve tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, bu tutarda karşılık ayrılması gereklidir.
- b) *Taşeron tarafından yapılan çatı*; bir başka kişiden gelecek olan herhangi bir muhtemel ödeme müşteriden gelecek olan talepten ayrı ele alınmalıdır. (a) maddesindeki karşılık durmalıdır. Normal olarak taşerondan alınacak muhtemel ödeme ya aktif olarak ki eğer bu kesinse ya da dipnotlarda muhtemel olarak ele

---

<sup>166</sup> Kirk, IFRS In Depth, Volume 1, s. 179.

alınır. Ancak muhasebe müdürü taşeron firmanın neredeyse iflas ettiğini ve kendi iş hatası olan bu ödemeyi yapamayacağını belirtmiştir, dolayısıyla geri ödemesi oldukça ihtimal dışıdır. Bu durumda, her ne kadar şirketin ödemeyi alması için güçlü bir davası varsa da herhangi bir koşullu kazanç olmayacağı için dipnotlarda belirtmeye gerek yoktur.

- c) *Elektrik kontratının tamamlanmasında gecikme*; şirket bir kontratın tamamlanmasındaki gecikmeleri yüzünden elektrik mühendisleri firması aleyhine bir taahhüt almıştır. Eğer tutar hemen hemen kesinse ve güvenilir olarak ölçülebiliyorsa bu tutar bilançoya konulabilir. Her ne kadar elektrik şirketinin yöneticileri prensipte 30.000.-YTL ödemeyi kabul etmişlerse de yazılı birşey yoktur ve dolayısıyla geri alınmasında hala bir şüphe vardır. Bu muhtemel koşullu bir varlıktır ve bu yüzden mali tablo dipnotlarında açıklanmalı ancak bilançoda yer almamalıdır. Eğer tutarın alınacağı hakkında fazla kanıt bulunabilirse o zaman hem o dönemin geliri olarak hem de bilançoda varlık olarak kaydedilir.<sup>167</sup>

### 3.6.3. Koşullu Varlıkların Finansal Tabloların Dipnotlarında Açıklanması

Bir işletmenin varlıklarında artış olasılığı varsa, koşullu varlıkları finansal tabloların dipnot ve eklerinde açıklamalıdır. İşletmeye ekonomik fayda girmesi muhtemel ise işletme, bilanço tarihi itibarıyla koşullu varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama yapar ve ilgili varlığın finansal etkisine ilişkin tahminde bulunur.<sup>168</sup>

'Hemen hemen kesin' terimi normalde koşullu varlıklar içindir. Bunlar eğer bu terim geçerliyse bilançoda varlık olarak yer alabilirler. Olası veya mümkün bir koşullu varlık asla bilançoda olamaz ancak koşullu borçlardan (geri ödemeler olarak bilinen) sonraki notlarda ayrı olarak açıklanmalıdır.<sup>169</sup>

Koşullu varlıklara ilişkin olarak yapılacak açıklamalarda, gelirin ortaya çıkma olasılığı konusunda yanıltıcı bilgiler vermekten kaçınılır.

---

<sup>167</sup> Kirk, IFRS In Depth, Volume 2, s. 51.

<sup>168</sup> Kirk, s. 50.

<sup>169</sup> Kirk, s. 50.

Tablo 2: Koşullu Varlıkların Tahakkuku ve Açıklanması<sup>170</sup>

|                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                        |                                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir varlığın olması ve bu varlığın gerçekleşmesinin, işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan, sadece bir veya daha fazla belirsiz olay veya olayların meydana gelmesi veya gelmemesine bağlı olması. |                                                                                                        |                                                                                                         |
| Ekonomik yararların işletmeye girişi, kesine yakındır.                                                                                                                                                                                           | Varlıklardaki artış olasıdır, ancak kesine yakın değildir.                                             | Varlıklardaki artış olası değildir.                                                                     |
| Varlık koşullu değildir.                                                                                                                                                                                                                         | Herhangi bir varlık tahakkuk ettirilmez.<br><br>Finansal tablo dipnot ve eklerinde açıklama öngörülür. | Herhangi bir varlık tahakkuk ettirilmez.<br><br>Finansal tablo dipnot ve eklerinde açıklama öngörülmez. |

Oldukça nadir durumlarda, yukarıdaki bilgilerden herhangi birinin ya da hepsinin açıklanması işletmenin diğer taraflarla anlaşmazlıklarında ona zarar verecekse, işletme koşullu varlıkları açıklamayabilir ancak anlaşmazlığı genel olarak açıklamalı ve bilginin neden açıklanmadığını da belirtmelidir.<sup>171</sup>

Örnek, Cari yılda mahkeme uluslararası bir şirketin, Göl A.Ş.'ye ait patent ve marka hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. Mahkeme uluslararası şirkete iddia edilen ihlal sebebiyle 100 milyon YTL cezaya hükmetmiştir. Mahkeme kararı uyarınca, uluslararası şirket yasal faiz ve mahkeme masraflarını ödemekle yükümlüdür. Uluslararası şirket temyiz mahkemesine başvurmuştur ve ceza tutarının indirilmesi veya cezanın iptali söz konusu olabilecektir. Bu sebeple 31.12.20X0 tarihinde Göl A.Ş.'nin mahkemenin belirlediği tutarı finansal tablolarına almamıştır, çünkü temyiz mahkemesinin kararı kesinleşmemiştir.<sup>172</sup>

Standarda göre, koşullu varlık oluşmuştur. Bu durumda şirket, koşullu varlığı yukardaki gibi dipnotlarda açıklayacak ve finansal tablosuna yansıtmayacaktır.

05.06.20X0 tarihinde Göl A.Ş., rakip şirketle telif hakkı ve ticari sır ihlali sebebiyle devam eden davada anlaşma yoluna gitmiştir. Anlaşmaya göre rakip, şirkete 2,5 milyon YTL ödemeyi kabul etmiştir ve 05.10.20X0 tarihinde ödemiştir. Taraflar tüm

<sup>170</sup> Koç Yalkın, TMS 37, s. 40.

<sup>171</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 284.

<sup>172</sup> B.J. Epstein, A.A. Mirza, Interpretation and Application of International Accounting Standards, USA: John Wiley&Sons, 2005, s. 399.

davalardan vazgeçmişlerdir. Şirket tahsil ettiği tutarı kayıtlarına almış ve “Diğer Gelirler” altında finansal tablolarına aktarmıştır.

Standarda göre, şirket tarafından, koşullu varlık olarak daha önce dipnotlarda açıklanan gelir gerçekleşmiş ve tutar tahsil edilmiştir. Bu durumda TMS 37, madde 35’e dayanarak şirket, gerçekleşen geliri kayıt altına alarak finansal tablolarına aktaracaktır.

Başka bir örnek ise, Singapur’da bulunan bir yükleme şirketi Avusturalya yolculuğunda 5 milyon YTL değerindeki gemi yükü kargosunun tümünü kaybetmiştir. Ancak bir sigorta poliçesi vardır. İncelemeci raporuna göre tutar miktarda indirimle (örneğin, taleplerinin % 10’u) geri alınabilecektir. Yıl sonundan önce, yükleme şirketi sigorta şirketinden taleplerinin % 90’ı tutarındaki çeklerinin postalanacağını bildiren bir mektup alır.<sup>173</sup>

Yükleme şirketine kargoyu deniz aşırı taşıma işini veren uluslararası yük gönderme şirketi şirkete 5 milyon YTL’lik dava açmış, açık denizde kaybolan kargonun değerini talep etmekte ve ayrıca da gecikmeden doğan 2 milyon YTL’lik izleyen zararları da istemektedir. Yükleme şirketinin yasal danışmanına göre şirket 5 milyon YTL’yi muhtemelen ödeyecektir, ancak uluslararası yük gönderme şirketinin istediği ek 2 milyon YTL’yi ödemesi uzak bir ihtimaldir çünkü zarar yük taşıma kontratında özellikle belirtilerek kapsam dışı bırakılmıştır.

Sonuç olarak, yükleme şirketi 4,5 milyon YTL’lik koşullu varlığı tanımak zorundadır. Ayrıca uluslararası yük gönderme şirketinin talebine yönelik olarak da 5 milyon YTL’lik karşılık ayırmalıdır. 2 milyon YTL’nin ödenme olasılığı az olduğu için herhangi bir karşılık ya da açıklamaya gerek yoktur.

---

<sup>173</sup> Mirza, Holt, Orrell, s. 284.

### **3.7. Türkiye Muhasebe Standardı, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliğinde ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ile İlgili Tebliğde Yer Alan Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Karşılaştırılması**

Türkiye’de UMS’ye uyumlu, ulusal muhasebe standartları geliştirme çalışmaları ilk olarak TMUDESC tarafından gerçekleştirilmiştir. TMUDESC’in çalışmalarından sonra çeşitli resmi kuruluşlarda kendi faaliyet alanları kapsamında yasal düzenlemeler oluşturmuşlardır. Bu düzenlemeler, bankacılık sektörü ile ilgili olarak BDDK tarafından ve sermaye piyasasında işlem gören işletmeler için de SPK tarafından yapılmıştır. Bu kuruluşların çalışmaları sonucunda, Türkiye’de 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık işletmeler finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu olarak düzenlemektedirler.

Bankacılık sektöründe, BDDK Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin tebliğleri yayınlayıp uygulamaya koymuştur. Bu tebliğlerde, bankaların düzenleyecekleri ve kamuya açıklayacakları finansal tabloların düzenleme esaslarını belirleyen, UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartları yer almaktadır. Bu standartların bankacılık sektöründe 2005 yılından itibaren uygulanmasıyla, bankaların faaliyetlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde kayıtlara alınması ve finansal tablolara yansıtılması sağlanmıştır.<sup>174</sup> Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu tarafından yayınlanan muhasebe standartları içinde 8 sayılı tebliğ Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı’dır.

SPK ise sermaye piyasalarını şeffaflaştırmak ve İMKB’de işlem gören şirketlerin yerli ve yabancı bireysel ve kurumsal yatırımcı ilgisini arttırmak amacıyla UFRS ile tam uyumlu muhasebe standartları geliştirmiştir. Bu doğrultuda SPK, halka açık işletmeler için 15.11.2003 tarihinde Seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği’ni yayınlamıştır. Bu standartlar ile halka açık işletmeler, 2005 yılından itibaren, finansal tablolarını ve raporlarını UFRS ile tam uyumlu olarak hazırlamakta ve

---

<sup>174</sup> Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm, Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants Kasım 2006, s. 300.

ilgililere sunmaktadırlar.<sup>175</sup> Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Muhasebe Standartları içinde Kısım 18 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar ile ilgilidir.

Bu iki düzenlemede de UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartları yer aldığından dolayı Türkiye Muhasebe Standartları ile karşılaştırıldığında özellikle de BDDK'nın yayınladığı 8 sayılı tebliğ, SPK'nın yayınladığı 18. kısım ve TMS 37 karşılaştırıldığında önemli farklar yoktur. Bazı konular bazı düzenlemelerde daha detaylı açıklanırken bazı düzenlemelerde sadece değinilmiştir ve çevirilerden kaynaklanan bazı terimler farklı biçimlerde kullanılmıştır.

**Tablo 3: Türkiye Muhasebe Standardı, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ile İlgili Tebliğde Yer Alan Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Karşılaştırılması**

|                                                                                                          |                                        |                              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|------------------------------|
| <u>BDDK, 8 sayılı tebliğ</u>                                                                             | <u>SPK, Kısım 18</u>                   | <u>TMS 37</u>                |
| Başlık olarak incelendiğinde                                                                             |                                        |                              |
| Karşılıklar, Şarta Bağlı                                                                                 | Karşılıklar, Şarta Bağlı               | Karşılıklar, Koşullu Borçlar |
| Yükümlülükler ve Varlıklar                                                                               | Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar | ve Koşullu Alacaklar         |
| Bu üç düzenlemede amaç ve kapsam bakımından farklılık yoktur.                                            |                                        |                              |
| Tanımlar açısından incelendiğinde;                                                                       |                                        |                              |
| İşletme yerine banka terimi kullanılmıştır.                                                              |                                        |                              |
| Yükümlülük ve sorumluluk kavramları bu üç düzenlemede aynı ifadeler için farklı yerlerde kullanılmıştır. |                                        |                              |
| Yükümlülük doğuran olay                                                                                  | Sorumluluk Doğuran Olay                | Sorumluluk Doğuran Olay      |
| Yasal Yükümlülük                                                                                         | Hukuki Yükümlülük                      | Hukuki Yükümlülük            |
| Şarta Bağlı Yükümlülük                                                                                   | Şarta Bağlı Yükümlülük                 | Koşullu Yükümlülük           |
| Şarta Bağlı Varlık                                                                                       | Şarta Bağlı Varlık                     | Koşullu Varlık               |

<sup>175</sup> Koç Yalkın, Demir, Demir, s. 301.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bazı tanımlara yer verilmemiş. ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler ve yeniden yapılandırma.                                                                                                                                                                                               | İvazlı sözleşme denmiş, ileri tarihli sözleşme ve yeniden yapılandırmaya değinilmemiş.                                                                                  | Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, yeniden yapılandırma ve ileri tarihli sözleşme tanımlarına yer verilmiştir.                                                                                                                                                                                   |
| Karşılıklar ve yükümlülükler arasındaki ilişkiye ve şarta bağlı kavramına değinilmiş, tanımı yapılarak aradaki fark ortaya konmuştur.                                                                                                                                                          | Karşılıklar ve şarta bağlı yükümlülükler arasındaki ilişki incelenmiş, TMS 37'den farklı olarak diğer yükümlülükler ve karşılıklar arasındaki ilişkiye değinilmemiştir. | Karşılıklar, diğer yükümlülükler ve koşullu yükümlülükler arasındaki ilişki ayrıntılı olarak açıklanmıştır.                                                                                                                                                                                          |
| Karşılıkların tanınması (muhasabeleştirme) konusunda; Bu üç düzenlemede de aynı esaslardan söz ediliyor.                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Geçmişteki olaylara değinilmemiştir.                                                                                                                                                                                                                                                           | Tanımı yapılmış.                                                                                                                                                        | SPK ile aynı tanım yapılmış, ayrıntılı olarak ele alınmış, oluşma koşulları anlatılmış örneklerle konu açıklanmıştır.                                                                                                                                                                                |
| Ekonomik fayda içeren Kaynakların olası çıkışları ayrı bir bölüm olarak ele alınmamış.                                                                                                                                                                                                         | TMS 37'den farklı olarak bu başlık altında, muhtemel ve mümkün kavramlarının birbirinden farklı olduğuna değinilmiştir.                                                 | SPK'dan farklı olarak, pek çok sayıda yükümlülük bulunması durumunda nasıl dikkate alınması gerektiği de değerlendirilmiştir.                                                                                                                                                                        |
| Yükümlülük Tutarının tahmin edilmesi konusunda, bu üç düzenlemede de tahmin yönteminin kullanılacağı belirtilmiştir. Şarta Bağlı Yükümlülükler/Koşullu Borçlar ve Varlıkların muhasabeleştirilmesi açısından da üç düzeneleme açısından fark bulunmamaktadır, aynı ifadelerle yer verilmiştir. |                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Ölçme konusunda,<br><br>Karşılık tutarının tahmini en doğru ve gerçekçi şekilde mevcut riskler ve belirsizlikler gözönünde bulundurulmalıdır.                                                                                                                                                  | En gerçekçi tahmin TMS 37 gibi beklenen değer yöntemine değinilmiş, riskler ve belirsizlikler ayrı bir paragrafta ele alınmıştır.                                       | En gerçekçi tahmin yöntemi<br><br>SPK'dan daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve beklenen değer yöntemi açıklanmış, bir örnek yardımıyla karşılık tutarının hesaplanması gösterilmiş ve gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi açıklanmış ve hangi durumlarda uygulanacağı belirtilmiştir. |



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                               |                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bugünkü değer yöntemi üç düzenelemede de aynı şekilde ele alınmıştır.                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                               |                                                                                                                                                                            |
| Gelecekteki olayların gerçekleşeceğine ait yeterli kanıt bulunması durumunda ve yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebiliyorsa, karşılık tutarına yansıtılır denmekte üç düzenelemede de.                                                                                                                                  |                                                                                                               |                                                                                                                                                                            |
| TMS ve SPK'dan farklı olarak teknolojik değişikliklere veya kanunlaşması kesine yakın yasalara yer verilmemiştir                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                               |                                                                                                                                                                            |
| Elden çıkarılması beklenen varlıklar, kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde gözönüne alınmayacağı konusunda üç düzeneleme de hem fikirdir.                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                               |                                                                                                                                                                            |
| Karşılık harcamalarının tazmini,<br><br>Tazminatın ne zaman olduğu nasıl muhasebeleştirildiği ve tutarının nasıl hesaplandığı belirtilmiştir.                                                                                                                                                                                                          | Tazminat kelimesi yerine tazmin kullanılmış ve BDDK'daki bilgilerin aynısına yer verilmiştir.                 | Standart daha açıklayıcı bilgiler vererek, bazı özel durumlara değinilmiştir. (Sigorta poliçeleri, tazminat maddeleri)                                                     |
| Karşılık tutarındaki değişimler konusunda üç düzenelemede de aynı ifadeler yer almakta, Karşılıklar bilanço tarinde gözden geçirilmelidir. Karşılıkların ne zaman iptal edileceği veya karşılık tutarının iskonto edildiği takdirde dönemler itibariyle karşılığın defter değerinde meydana gelen artışların nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmıştır. |                                                                                                               |                                                                                                                                                                            |
| Karşılıkların Kullanımı;<br><br>Bu konuya değinilmemiştir.                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Karşılıkların sadece kayıtlara alınmasını gerektiren harcamalar için kullanılır.                              | SPK'ya ek olarak hangi karşılık ile harcamaların Mahsuplaştırılacağı hangilerinin mahsuplaştırılamayacağı açıklanmıştır.                                                   |
| Muhasebeleştirme ve ölçme kurallarının uygulanması,<br><br>Değinilmemiştir.                                                                                                                                                                                                                                                                            | Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmayacağı belirtilmiştir.                                    | SPK ile aynıdır.                                                                                                                                                           |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | İvazlı sözleşmeden doğan yükümlülük mali tablolara alınır ve bunu bir karşılık olarak değerlemeye tabi tutar. | Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme SPK'dan farklı olarak tanımına değinmiş diğer sözleşmelerden farkını ortaya koyarak standardın kapsamına giren kısmını açıklamıştır. |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                      |                                             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|---------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Yeniden Yapılandırma | SPK'dan daha ayrıntılı olarak ele almıştır. |
| Açıklamalar SPK ve TMS açısından aynı fakat,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                      |                                             |
| Raporlama dönemi için dönembaşı bakiyesi, dönem içinde ayrılan karşılık tutarı, geri çekilen karşılık tutarı, gerçekleşen karşılık tutarı ve dönem sonu karşılık tutarını içeren karşılık hareket tablosundan söz edilmiştir. Koşullu Borçlar ve Koşullu varlıklar açıklamalarında, farklı olarak tazminat olasılıklarının açıklanması dipnotu yer almamaktadır. Açıklama yapılamayan durumlara değinilmemiştir. |                      |                                             |

### 3.8. Uluslararası Muhasebe Standardı - UMS 37’de Yapılmakta Olan Değişiklikler

Aşağıda açıklamaları yapılan standart ile ilgili değişiklikler [www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm](http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm) web sitesinde yayınlanan IASB toplantı notlarından faydalanılarak oluşturulmuştur.

#### Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Tarihsel Gelişimi

|              |                                                                              |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------|
| Ağustos 1997 | Görüşe Sunulan Taslak, E59 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar |
| Eylül 1998   | UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar                     |
| Temmuz 1999  | Standardın Yürürlük Tarihi                                                   |
| Haziran 2005 | UMS 37 için Görüşe Sunulan Taslak                                            |

30 Haziran 2005 tarihinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı için revizyonlar öneren bir Görüşe Sunulan Taslak yayınlandı. Bu taslak yayımlandıktan sonra taslakla ilgili alınan görüşler değerlendirilmekte ve IASB tarafından toplantılar düzenlenmektedir. UMS 37 Mali Olmayan Borçlar olarak yeniden adlandırılacaktır. IASB, UMS 37’den “karşılık”, “koşullu borç” ve “koşullu varlık” terimlerini kaldırmak istediği için bu değişiklik gerekmektedir. Ancak bunlar sadece isim değişiklikleri değildir; şu anda karşılık olarak tanınmaya uygun olan kalemlerin tanınması ve ölçülmesinde temelden değiştirilen bir yaklaşımı da içeren önemli UMS 37 değişikliklerini işaret etmektedirler.<sup>176</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun varlıklar ve borçlara mali tabloların birincil elemanları olarak odaklanması onların “karşılık” kavramını ayrı bir bilanço kalemi olarak görmeye devam etmek istemediklerini göstermektedir. Böylece karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, Uluslararası Finansal Raporlama

<sup>176</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB\\_proposals\\_to\\_amend\\_IAS\\_37\\_and\\_IAS\\_19\\_-\\_09\\_05/\\$file/EY\\_IASB\\_proposals\\_amend\\_IAS37\\_%20IAS19\\_Aug\\_05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB_proposals_to_amend_IAS_37_and_IAS_19_-_09_05/$file/EY_IASB_proposals_amend_IAS37_%20IAS19_Aug_05.pdf) (11.02.2007)

Standartları literatüründen çıkarılıp yerine yeni “Mali Olmayan Borçlar” kavramı gelecek ve çerçevede iki temel kalem, yani varlıklar ve borçlar öne çıkacaktır.<sup>177</sup>

Öneriler terminoloji açısından değerlendirildiğinde, “Karşılık”, “Koşullu Borç” ve “Koşullu Varlık” terimleri iptal edileceklerdir. Bunun yerine UMS 37 “Mali Olmayan Borçlar” diye adlandırılacaktır. Nedeni ise, bu borçların sadece şartlı olmayan (ya da zımni) yükümlülüklerden doğduğunu ileri sürmektedirler ve bu yüzden borç olan bir şey (şarta bağlı olmayan bir yükümlülük) ne zımni ne de şarta bağlı olabilir. Hatta, Görüşe Sunulan Taslak; tekrarlanmaya veya tekrarlanmamaya veya gelecekteki bir olaya bağlı olan zımni veya koşullu yükümlülüğün bir yükümlülüğe neden olmayacağını belirtir.<sup>178</sup> Görüşe Sunulan Taslakda böyle denirken, daha sonra Mart 2006 tarihinde yapılan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun toplantısında UMS 37 kapsamındaki borçları tanımlamak için “borç” terimi kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. Yani Görüşe Sunulan Taslakda yer alan “Mali Olmayan Borç” kavramı son standarda taşınmayacağı karara bağlanmıştır.<sup>179</sup>

Mart 2006 toplantısında Kurulun kabul ettiği standart kapsamı;

- a) UMS 37 başka bir standardın kapsamında olmayan tüm borçlara uygulanır.
- b) Görüşe Sunulan Taslağın 7. paragrafındaki ifade, bilançoda UMS 18 Hasılatın işlemesinden ortaya kredi olarak çıkan kalemlerin UMS 37’nin kapsamı dışında olduğuna açıklık getirmek üzere daha iyi açıklanmıştır. Yine de ‘ertelenen hasılat’ ile diğer mali olmayan borçlar arasındaki ayırım çizgisinin iyi tanımlanmadığını, ancak bunun UMS 37’nin ve UMS 18’in uygulanması sırasında farklı muhasebe uygulamalarına neden olacağı için önemli olduğunu ve tekrar ele alınması gerektiği ifade edilmiştir.
- c) TMS 37’nin kapsamı bütün borçlar için uygun olacak biçimde genişletilmelidir.

<sup>177</sup> Suzanne Robinson, Contingent Planning, Finance Week, 15.Aug.2006.

<sup>178</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB\\_proposals\\_to\\_amend\\_IAS\\_37\\_and\\_IAS\\_19\\_-\\_09\\_05/\\$file/EY\\_IASB\\_proposals\\_amend\\_IAS37\\_%20IAS19\\_Aug\\_05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB_proposals_to_amend_IAS_37_and_IAS_19_-_09_05/$file/EY_IASB_proposals_amend_IAS37_%20IAS19_Aug_05.pdf) (11.02.2007)

<sup>179</sup> <http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (26.01.2007)

- d) 'Karşılık' teriminin kullanımı tamamen önlemek istenmektedir bu yüzden UMS 37'de tanımlanan bir terim olmamalıdır.
- e) Koşullu borç, mali olmayan borç denirken son olarak UMS 37 kapsamındaki borçları tanımlamak için 'borç' terimi kullanılmalıdır.
- f) Kapsam bölümü standart kapsamındaki borç örneklerini içermektedir.<sup>180</sup>

Mayıs 2006 toplantısında UMS 37 önerilen değişiklikler hakkındaki yorum mektuplarından personel iki belirsiz konu belirledi. Bunlardan bir tanesi cari yükümlülükle ilgili ekonomik yararlar içeren kaynakların çıkışı hakkındaki belirsizlik ve ikinci bir konu da cari yükümlülüğün varlığı hakkındaki belirsizliktir.

#### 1) Cari Yükümlülükle İlgili Ekonomik Yararlar İçeren Kaynakların Çıkışı Hakkındaki Belirsizlik

Yanıt verenler Görüşe Sunulan Taslakda yer alan önerilerin Çerçeve ile tutarlı olmadığını iddia ettiler. Çünkü Çerçevenin borç tanımı "kapanması için ekonomik yararlar içeren kaynakların işletmeden çıkışının beklenmesi"dir. Personel burada üzerinde durulması gereken konunun 'beklenen' teriminin birden fazla tanımının olduğunu.

Beklenen teriminin anlamında farklı görüşler olduğu belirlendi. Bazıları, olası olarak yorumlarken bazıları olması olmamasından daha muhtemel olarak yorumladı. Eğer bir sonuç daha az kesinse olası kelimesi kullanılır. Oysaki Çerçeve'deki "beklenen" terimi belli bir kesinlik derecesini ima etmek için kullanılmamıştır. Aksine borcun tanımını karşılamak için potansiyel bir çıkışın gerektiğini ifade eder. Kurul şu sonuca vardı,

"Beklenen" terimi bir kalemin borç olarak çerçeveye göre tanımlanmasından önce belli bir derecede kesinlik olması gerektiğini ima etmemektedir. Bu karışıklığın çözümünün standardın içinde yer alması gerektiğine karar verdi.

---

<sup>180</sup> <http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (26.01.2007)

Yanıt verenler olasılığın sadece borcun ölçülmesinde düşünüldüğünden tedirgindir, buna karşılık çerçeve bir borcun tanınması için olasılık belirlemesini gerektirir. Cari bir yükümlülüğün olması hakkında çok az veya hiç belirlenlik olmaması durumunda bir borcun tanınmaması için tek makul görüşün olmasını beklemenin yeterli güvenirlikle olası sonuçları belirlemeye yetmeyebilir.

## 2) Cari Bir Yükümlülüğün Varlığı Hakkında Belirsizlik

Bir çok yanıtlayıcının görüşleri içinde cari yükümlülüğün olup olmadığının kesin olmadığı bir çok durum olduğu belirtilmiştir. Personel buna “etmen belirsizliği” olarak adlandırdı. Bu yeni bir konu değilken, Görüşe Sunulan Taslak bunu vurgulamış çünkü işletmenin cari yükümlülüğünün varlığını belirlemesi gerekmektedir.

UMS 37 halen sınırlı rehberlik içermekte ve belirsizlik olduğunda işletmenin cari yükümlülüğünün olup olmadığının muhtemelden daha fazla olabilir olduğunu belirlemesi gerektiğini bildirir. Böylece cari yükümlülüğün var olduğu kabul edilebilir değilse koşullu bir borç vardır. Ancak UMS 37 sadece çok nadir durumlarda cari yükümlülüğün olup olmadığının belirlenmesinin mümkün olmadığını ifade eder. Görüşe Sunulan Taslak ‘olması olmamasından muhtemel’ konusuna hiç değinmemektedir.

Birçok yanıtlayıcı, Görüşe Sunulan Taslakda bu olasılık rehberliğinin atlanmasına katılmamakta ve cari yükümlülüğün olup olmadığını belirlemenin kesin olmadığı durumlarda ne yapılacağı hakkında yetersiz rehberlik olduğunu iddia etmiştir.

Personel yanıtlayıcılarla bu alanda daha fazla rehberlik gerektirdiği hakkında aynı fikirdedir. Kurul daha fazla rehberlik gerektiğini ve bunun kanıtlandığını kabul etti. Kurul, cari yükümlülüğün olup olmadığını belirlemek için göstergelerin listelenmesinin yararlı olacağı hakkında ortak görüş bildirdi. Ancak yine de bazı kurul üyeleri gösterge listesini görmeden karar vermenin kolay olmayacağını belirtti.<sup>181</sup>

Görüşe Sunulan Taslakda ‘Hazır Bekle Yükümlükleri’ diye bir kavramın getirilmesini önermektedir. Hazır bekle yükümlülüğü terimi ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden alınmıştır ve IASB tarafından “kapanması için gereken tutar

<sup>181</sup> <http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (26.01.2007)

gelecekteki olayın olup olmamasına bağılı olan yükümlölükleri” tanımlamak için kullanılmaktadır. Böyle yükümlölükler hazır bekle yükümlölükler olarak adlandırılırlar çünkü gelecekteki belli olmayan olay olursa (ya da olmazsa) işletmenin yerine getirmesi gereken bir yükümlölüğü bulunmaktadır. Borç ekonomik yararların çıkışıyla sonuçlanan bir hizmetin verilmesinin şarta bağılı olmayan yükümlölüğüdür.

Cari UMS 37’nin eki olan Örnek 10A yemek zehirlenmesine bağılı ölümlerden dolayı bir işletmenin karşılaştığı davayı tanımlar. İddiacılar işletmenin sattığı ürünlerin ölümüne neden olmaları yüzünden suçlanmakta ve zararlarını talep etmektedirler. Kurum buna itiraz etmekte ve avukatları işletmenin yükümlü bulunmasının mümkün olmadığını söylemektedirler.

Bu örnek ‘cari yükümlölük’ olmadığı için bir karşılığa gerek olmadığını açıklamaktadır. Bu da karşılığın ayrılması için ekonomik faydanın çıkışının muhtemel olması gerektiğini göstermektedir. Zarar ihtimali uzaksa sadece açıklamayı gerektiren koşullu bir borç olduğu sonucuna varır.

Bu örnek (aynı olmasa da hemen hemen) önerilen yeni Standartta Örnek 1 eki olarak yeniden düzenlenmiştir. Burada kullanılan dilde değişiklik olmuş ve işletme avukatları işletmenin yükümlü olmasının muhtemel olmadığını söylemişlerdir.

Görüşe Sunulan Taslak daki analiz ve sonuç, varolan Standarttan oldukça farklıdır. GST işletmenin yasal takibatın başlamasından itibaren şarta bağılı olmayan ve mahkemenin karar vereceğı şekilde hareket etmesini sağlayacak hazır bekle yükümlölüğü olduğu sonucuna varır. Dolayısıyla cari bir yükümlölüğü vardır ve borç tanınır. Başka bir deyişle sonucun olasılığı borcun tanınmasında artık rol almamaktadır.<sup>182</sup>

Yeni bir teorik kavram olan hazır bekle yükümlölüğü konusuna en iyi örnekler, mahkeme davaları ve teminatlar gibi kalemlerdir.<sup>183</sup>

---

<sup>182</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB\\_proposals\\_to\\_amend\\_IAS\\_37\\_and\\_IAS\\_19\\_-\\_09\\_05/\\$file/EY\\_IASB\\_proposals\\_amend\\_IAS37\\_%20IAS19\\_Aug\\_05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB_proposals_to_amend_IAS_37_and_IAS_19_-_09_05/$file/EY_IASB_proposals_amend_IAS37_%20IAS19_Aug_05.pdf) (11.02.2007)

<sup>183</sup> Suzanne Robinson, Contingent Planning, Finance Week, 15.Aug.2006.

Örneğin bir ürün garantisi de hazır bekle yükümlülüğüne örnek olabilir. Ürün garantisini veren ürünü tamir etmek ya da değiştirmek için hazır bekle yükümlülüğüne (ya da başka bir ifadeyle garanti süresince garanti vermek) ve eğer hatalıysa ürünü tamir etme ya da değiştirme için şarta bağlı olmayan yükümlülüğe sahiptir. Garantiyi veren şarta bağlı olmayan yükümlülüğünden doğan borcunu tanır. Ürünün tamir ya da değiştirme gerektirip gerektirmeyeceği hakkındaki belirsizlik (örn. Şarta bağlı yükümlülük) yükümlülüğün ölçümüne yansıtılır.<sup>184</sup>

Haziran 2006 toplantısında olasılık tanınma kriterleri yeniden ele alınmıştır. Kurul borçların tanınmasında olasılığın rolünün yeniden detaylı olarak analizini ele aldı. GST’de önerilen ölçüm gereklerinin yeniden belirtilmesi için Kurul vardığı sonucu Görüşe Sunulan Taslakda ifade etmiştir, yani revize edilen UMS 37’de bir olasılık tanıma kriteri yer almamaktadır.

Ancak sadece o kriterin her zaman karşılanması dolayısıyla atlandığını açıklamak yerine personel aşağıdaki noktaları kapsayan daha geniş bir açıklama geliştirmeyi önerir;

“Çerçeve oluşturulan olasılık kriteri karışmıştır. Bundan dolayı eksiktir çünkü hazır bekle yükümlülüğü olmayınca garantiler, teminatlar ve sigorta gibi yükümlülüklerin talepler olmadan önce tanınmaması gibi açıkça tuhaf bir sonuca varılmaktadır. Böyle yükümlülüklerin çoğu dolayısıyla ilk başta tanınmayacaktır. Buna göre de bizim IAS 37 projesinde odaklanmamız gereken çerçeve kavramı borç tanımıdır.”

Pratikte tanınmayı belirlemek için olasılık tanıma kriterini kullanan tek standart UMS 37’dir. Bir diğer özelliği de özgün olasılık yorumunu oluşturmasıdır. Cari UMS 37’deki olasılık kriteri etmen belirsizliğini çözmekle ilgili değildir. Bu yüzden bir işletme bir kere yükümlülüğü olduğuna karar verince UMS 37’de oluşturulan kriter tanımadaki belirleyici faktör olmamaktadır.

Hazır bekle yükümlülüğü kavramı varolan çerçevenin mantıksal bir uzantısıdır. Kontratlarla ilgili hazır bekle yükümlülüğü işletme hazır beklerken ekonomik kaynak akışının olmasını düşündürür ve böylece de geçerli IAS 37 olasılık kriterini karşılar.

<sup>184</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB\\_proposals\\_to\\_amend\\_IAS\\_37\\_and\\_IAS\\_19\\_-\\_09\\_05/\\$file/EY\\_IASB\\_proposals\\_amend\\_IAS37\\_%20IAS19\\_Aug\\_05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB_proposals_to_amend_IAS_37_and_IAS_19_-_09_05/$file/EY_IASB_proposals_amend_IAS37_%20IAS19_Aug_05.pdf) (11.02.2007)



Olasılık tanıma kriteri Görüşe Sunulan Taslak'da önerilen ölçüm gerekleriyle de uyuşmaz. Çünkü benzer yükümlülüklerin ele alınması sonucunu ortaya çıkarır. Güvenilir olarak ölçülebilen yükümlülükler için kriter gereksiz olarak karar vermede işe yarayacak bilginin bilançoda olmasını erteler.

Olasılık tanıma kriterleri hakkında bazı endişeler etmen belirsizliği ve ölçüm belirsizliği hakkındadır.

Kurul, personel önerileri üzerine yükümlülüğün ne zaman oluştuğunu belirlemesi için daha fazla rehberlik istemiş ve personeli görevlendirmiştir. Tartışmaların sonucunda ölçümün amacının ne olduğunun açıkca belirtilmesi gerektiği ve belli bir ölçüm tarihinde amacın o günkü tutarının bugün ne olduğunun ölçülmesi sonucuna ulaşıldı. Amaç sonucu veya en son ödeme tutarını önceden tahmin etmek değil, bu sıradan bir ölçüm belirsizliği konusu olduğunu belirttiler.<sup>185</sup>

Kurulun Temmuz 2006 toplantısında, iki konu üzerinde durulmuştur. Bunlardan bir tanesi Koşullu Borç teriminin iptal edip etmemek, diğeri ise potansiyel olarak önemli riskler hakkında açıklamalar.

Görüşe Sunulan Taslak'da koşullu borç tanımının da değiştirilmesi önerilmiştir. Değişiklik ince bir değişikliktir. Tanımlar;

Cari UMS 37:

“...işletmenin aşağıdakileri yapmasından doğan bir yükümlülük:

(a) Geçmişteki deneyimlerini politikaların veya yeterince belirgin güncel bir açıklamanın gidişinden işletme bazı sorumlulukları kabul edeceğini üçüncü şahıslara belirtmiştir ve

(b) Bunun sonucunda karşı tarafta o sorumlulukları yerine getireceği hakkında geçerli beklenti yaratmıştır.”

---

<sup>185</sup> <http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (26.01.2007)

### Önerilen yeni tanım

“... işletmenin aşağıdakileri yapmasından doğan ve geçmişteki bir olaydan kaynaklanan cari yükümlülük:

(a) Geçmişteki deneyimlerini yayınlanmış politikaların veya yeterince belirgin güncel bir açıklamanın gidişinden işletme bazı sorumlulukları kabul edeceğini üçüncü şahıslara belirtmiştir, ve

(b) Bunun sonucunda işletme karşı tarafta o sorumlulukları yerine getirirken ona güvenebilecekleri beklentisini yaratmıştır.

Önerilen bu değişiklik IASB'nin uyum projesinin bir sonucudur. Kurul koşullu borç kavramının ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde farklı anlaşıldığını görmüştür ki orada sadece mahkemenin kabul ettiği yükümlülükler tanınabilir. IASB buna geçmeyi tasarladı ama yükümlülükleri daha genel olarak ele almadan bunu yapmanın erken olacağına karar verdi.<sup>186</sup>

Yorum mektuplarından hareketle, koşullu borç teriminin iyi anlaşıldığı fakat bir yanıtlayıcının farklı algılamasından dolayı kurul sunum süreci sonunda terimin gereksiz ve yardımcı olmadığını düşünerek, terimi iptal etmeyi kabul etti.

Diğer bir konu ise, potansiyel olarak önemli riskler hakkında açıklama idi. Görüşe Sunulan Taslak'da önerilen, borcun varlığı belli olmadığı durumlardaki açıklama gereklerinde potansiyel bir boşluk olduğu belirlendi ve işletmenin bilanço tarihinde karşılaştığı tüm potansiyel risklerin açıklanması önerildi. Fakat kurulun getirdiği kriterlere göre hiç borç tanınmamaktaydı. Hukuki açıdan problem olduğu kurul tarafından kabul edildi. Borç tanımını tam olarak karşılamayan bir şeyin tutarının tahmin edilmesinin akla uygun olmadığı kabul edildi. Sorun iş riskleri açıklamalarının gözardı edilemeyeceği, gerekli olduğu, belirsizlikler için sağlam bir tanımın nasıl yapılacağı idi.

GST, bir borçla ilgili olası sonuçlar varsa işletmenin borcu kapatmak ya da devretmek için gerekecek nakit çıkışları ile ilgili belirsizlikleri açıklaması gerektiğini

<sup>186</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB\\_proposals\\_to\\_amend\\_IAS\\_37\\_and\\_IAS\\_19\\_-\\_09\\_05/\\$file/EY\\_IASB\\_proposals\\_amend\\_IAS37\\_%20IAS19\\_Aug\\_05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB_proposals_to_amend_IAS_37_and_IAS_19_-_09_05/$file/EY_IASB_proposals_amend_IAS37_%20IAS19_Aug_05.pdf) (11.02.2007)

belirtir. Kurul borçla ilgili konular ve şartların bir davaya konu olması durumunda, bir borca o prensipleri uygulamanın yasal takibatın sonucunu ters yönde etkileyebileceğini ifade eden endişeleri göz önünde bulundurdu. Sonuç olarak Kurul, işletmeyi önyargı altında bırakacak herhangi bir konuda borcun tanınmasından muaf kılmayı kabul etti.

Eylül 2006 toplantısında, Kurul müzakerelerin bir sonraki aşamasının proje planını kabul etti. Bu toplantıda ele alınan konulardan biri UMS 37 ölçüm prensibine önerilen değişikliklerin kapsamı idi.

Kurul, geçerli UMS 37'nin ölçüm prensibinin ifadesine geri dönmek yani işletmenin bilanço tarihindeki cari borcunu kapatması için gereken giderin en iyi tahminidir ifadesine odaklandı. Personel UMS 37 ölçüm prensibi makul değer de olabileceğini önerdi. Her ne kadar modellerin girdilerinin çoğu aynı veya benzer olsa da, Kurul Cari UMS 37 modelinin beklenen değer modeli olduğunu, makul değer modeli olmadığını belirtti.<sup>187</sup>

GST en gerçekçi tahminin hesaplanmasında öngörülen beklenen değer ve en yüksek olasılıklı değer ayrımını ortadan kaldırarak, beklenen değeri tek belirleyici ölçü durumuna getirmektedir. Söz konusu değişiklik şu şekilde gerekçelendirilmektedir; halen geçerli haliyle Standardın karşılıklar için öngördüğü değerleme ölçüsü, yükümlülüğün ifası için gerekli olan tutarın “en gerçekçi tahminidir”. En gerçekçi tahmin ise Standartta, “işletmenin, yükümlülüğünün ifası veya üçüncü kişilere devri için rasyonel olarak ödenmesi gerekli tutar” olarak tanımlanmaktadır. Görüşe Sunulan Taslak'da bu tanım, oldukça açık bir değerleme prensibi teşkil ettiği ve en gerçekçi tahmin kavramına nazaran daha az yanlış anlamaya müsaade ettiği sebebiyle UMS 37'nin değerleme hedefi haline getirilmektedir. Böylelikle “en yüksek olasılıklı değer” kavramı da taslakta öngörülen bu yeni hedef değerleme ölçüsü ile örtüşmeyeceğinden, Standarttan tamamen çıkarılarak “beklenen değer” tek belirleyici değerleme ölçüsü durumuna getirilmektedir.<sup>188</sup>

Kurul, UMS 37 ölçüm prensibi açısından standardın tutarlı olarak uygulanması için daha fazla rehberlik gerektiğini kabul etti.

<sup>187</sup> <http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (26.01.2007)

<sup>188</sup> Adem Akkaya, “Alman ve Türk Hukuku ile Mukayeseli Olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Karşılıklar”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2007, s. 97.

Ekim 2006 toplantısında ise, ana konu, önerilen ölçüm prensibinin bir seçime izin verip vermediği idi. UMS 37’de önerilen ölçüm prensibinin “Bir kurum bir borcu cari yükümlülüğü kapatmak için ödeyeceği veya bilanço tarihinde üçüncü şahıslara devredeceği makul tutarla ölçmelidir” olduğu hatırlatıldı. Bu tanımın en iyi tahminin açıklamasından türetildiği belirtildi. Personel son standartta ölçüm prensibinden “devredilecek tutar” kısmının kaldırılmasını önerdi. Kurul ise tasfiyenin devirden daha geniş bir tanım olduğunu ve daha fazla belirsizliğe neden olacağını söyledi. Tasfiyenin sona erme veya yasal iptali (UMS 39’daki tanınmanın geri alınması kapsamı) ima etmek için kullanıldığını ve bunun da UMS 37’nin ölçüm amacı olmadığını ifade ettiler. Ayrıca başka kurul üyeleri İngilizce dışındaki diğer dillerde “tasfiye”nin “devri” kapsadığını ancak “devrin” “tasfiye”yi kapsamadığını söylediler. Kurul ve personel bu noktada ayrı görüşlere sahiptiler.

Kurul üyeleri, Kurul’un UMS 37’deki ölçüm amacının ne olduğunu ve o ölçümün unsurlarının ne olduğunu açıklığa kavuşturması gerektiğini söylediler. Bu kurul üyeleri seçmenlerin UMS 37’de üç olası ölçüm belirleyebileceğini belirttiler;

- İşletmenin makul olarak borcu kabul edecek üçüncü şahıslarla anlaşacağı tutar,
- Karşı tarafın borcu tasfiye etme (sona erdirmek) için kabul edeceği tutar,
- İşletmenin bilanço tarihinde indirgenmiş borcu kapatmak (sona erdirmek) için ödemeyi beklediği tutar.

Kurul üyeleri bu kavramları bir süre tartıştıktan sonra, personelin önerilerinde bir sonuca varamadı ve kurul bu tartışmada ortaya atılan konuların yeniden ele alınmasını istedi.<sup>189</sup>

Görüşe Sunulan Taslak’da revize edilen UMS 37’nin koşullu varlıkları ele almamasını önermektedir. Bunun yerine bunlar UMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar bu alanları ele almak için değiştirilecektir. UMS 38 için önerilen bir değişiklik hazır bekle

---

<sup>189</sup> <http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (26.01.2007)

yükümlülüğüne benzer bir kavram getirecektir ki burada bir hak şartlı (şarta bağlı) ve şartsız(şarta bağlı olmayan) bir hak olarak incelenecektir.<sup>190</sup>

Örneğin ürün garantisi altındaki haklar garanti kapsamında şarta bağlı olmayan bir hak olarak ve tamir veya değiştirmenin şarta bağlı olmayan bir hakkı olarak incelenecektir. Şarta bağlı olmayan haktan maddi olmayan bir varlık doğar. Maddi olmayan haklar ilk başta maliyetten tanındıkları için bu değişikliğin etkisi bilinen peşin ödenmiş giderlerin maddi olmayan varlık olarak tanınması olacaktır. Yasal bir iddianın takibine de benzer bir analiz uygulanır. Bu da açıkça gösterir ki her ne kadar iddiadan herhangi bir tahsilat algılanmasa da dava sırasındaki maliyetler maddi olmayan varlıklardır.<sup>191</sup>

Cari UMS 37’de yeniden yapılandırma planı kendi başına cari yükümlülük yaratmaz. Ancak Kurul planla onun ilan edilmesinin işletmeye yeniden yapılandırma için yükümlülük getirerek bir borca neden olup olmadığını tekrar ele almıştır. UMS 37’nin 17. paragrafında yükümlülük getiren olayın işletmenin “yükümlülüğü kapatmak için başka hiçbir gerçekçi alternatifi olmaması” gerektirdiğini işaret etmiş ve böylece de işletmenin yeniden yapılandırma planı olması ve bunu ilan etmesi durumunu yeniden ele almıştır. Kurulun son kararı şudur; işletme yeniden yapılandırma planını genel olarak açıklamışsa bile başkalarına karşı herhangi bir yükümlülüğü yoktur ve kaynakların çıkışını önleyemediği yere kadar plan onu bağlamaz, yükümlülük altına sokmaz. Bunun sonucunda işletme planını ilan ettikten sonra geri çekebileceği için Kurul cari UMS 37’deki yeniden yapılandırma konusunu Standardın zımni yükümlülüğü yanlış uygulaması olarak görmektedir.

Bu yüzden Kurul UMS 37’deki yeniden yapılandırma karşılıklarının tanınması hakkındaki rehberliği geri çekmeye karar vermiş ve bunun yerine yeniden yapılandırma ile ilgili maliyetlerden doğan borçların yeniden yapılandırmadan bağımsızmış gibi tanınmaları gerektiğini belirtir yani işletme güvenilir olarak ölçülebilen bir borç yaptığı zaman. Böylece, işletmenin yeniden yapılandırma ile ilgili bütün maliyetleri belli bir noktada tek bir borç olarak tanınması yerine yeniden yapılandırma ile ilgili her maliyet

<sup>190</sup> Suzanne Robinson, Contingent Planning, Finance Week, 15.Aug.2006.

<sup>191</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB\\_proposals\\_to\\_amend\\_IAS\\_37\\_and\\_IAS\\_19\\_-\\_09\\_05/\\$file/EY\\_IASB\\_proposals\\_amend\\_IAS37\\_%20IAS19\\_Aug\\_05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB_proposals_to_amend_IAS_37_and_IAS_19_-_09_05/$file/EY_IASB_proposals_amend_IAS37_%20IAS19_Aug_05.pdf) (11.02.2007)

oluştukça her birini tek tek tanıyacaktır. Bu varolan uygulamadan oldukça önemli bir değişikliktir.<sup>192</sup>

Ocak 2007 toplantısında ölçüm, diğer Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu projeleriyle etkileşim ve proje zaman çizelgesi üzerinde durulmuştur. Bütün IASB üyeleri ölçüm konusunda şu fikri kesinleştirmek istediler; bir borcun birkaç sonucunun olması onun finansal tablolarındaki ölçümünün sıfır olduğunu göstermez.

IASB, UMS 37 projesinde ele alınan bazı konuların kavramsal çerçeveye ve UMS 18 projelerini de ilgilendirdiğini söyledi. Kavramsal çerçeve açısından IASB bu projenin ilerlemesini engelleyecek herhangi bir ciddi kesişmenin olmadığını belirtti.

IASB proje zaman çizelgesini inceledi ve bu çizelge revize standardın 2008'in dördüncü çeyreğinde yayınlanmasıyla sonuçlanacaktır.

Mart 2007 toplantısında ele alınan konular, borç ve iş riski arasındaki ayrım ve hazır bekle yükümlülüğü tanımıdır.

IASB, bilanço tarihinde var olan iş riskinin borç tanımına uymadığını onayladı. Bir işletmenin iş riski yüzünden borcu olmayacağı çünkü işletmenin riski önlemek ya da hafifletmek için harekete geçebileceği belirtildi. IASB, Görüşe Sunulan Taslaktaki sonuçları tekrar teyit etti ki bunlar hem geri dönüşü olmayan faaliyeti hem de bilanço tarihinden önce ya da sonra olan bir olayı ve bir üçüncü şahsın işletmeden birşey talep etme hakkını içeriyordu. IASB aşağıdaki maddeleri onayladı;

- Yasalar cari yükümlülükler değildir. Ancak üçüncü bir şahsın belli bir faaliyeti tamamlaması için işletmeden hak iddia etmesine imkan verebilir. Bir üçüncü şahsın işletmeden hak iddia etmesini sağlayan bir mekanizmanın olduğu çerçevede ilerideki dönülmeyecek bir işi planlamak cari bir yükümlülüğü oluşturmaz ve dolayısıyla borç tanımını sağlamaz.

---

<sup>192</sup> [http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB\\_proposals\\_to\\_amend\\_IAS\\_37\\_and\\_IAS\\_19\\_-\\_09\\_05/\\$file/EY\\_IASB\\_proposals\\_amend\\_IAS37\\_%20IAS19\\_Aug\\_05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB_proposals_to_amend_IAS_37_and_IAS_19_-_09_05/$file/EY_IASB_proposals_amend_IAS37_%20IAS19_Aug_05.pdf) (11.02.2007)

- Geri dönülebilir bir hareket veya olay veya bağlayıcı olmayan bir teklif üçüncü şahısların hak iddia etmelerini sağlayan mekanizmaların olduğu yasak çerçeve de bile olsa borç tanımı karşılamaz.
- Teklif vermek veya almak reddedilebilir çünkü bağlayıcı olmayan bir teklif cari yükümlülük doğurmaz ve dolayısıyla da borç tanımını karşılamaz.

IASB daha sonra aşağıdaki olay şemasını tartıştı;

Bir satıcı asgari hijyen standardı olmayan bir yerde hamburger satıyor. Ancak o bölge yasasına göre eğer bir müşteri pis hamburgeri yiyip hastanelik olursa o hamburgerci müşteriye 10.000.-YTL ödemek zorundadır. 31 Aralık 200X tarihinde satıcı bir müşteriye hamburger satmıştır. Müşteri hamburgeri yemiş ancak hastanelik olmamıştır. Ana konu olan hamburger satışının cari yükümlülük oluşturup oluşturmadığı veya cari yükümlülük için belirsizlik anlamına gelip gelmediği tartışılmıştır.

Görüş 1, satışın kendisi cari yükümlülük doğurmaz ancak yükümlülük hamburger pisse ve müşteri hastanelik olursa doğar. Geçmiş deneyimin yükümlülükte belirsizlik olup olmadığını belirlemede yararlı olacağı ifade edildi. Yedi kurul üyesi bu görüş tarafındaydı.

Görüş 2, Görüş 1 ile aynı ancak sadece hamburgerlerin pis olmasıyla hastanelik olmaya bakmaksızın yükümlülüğün doğduğunu savunur. İki kurul üyesi bu görüşü savundu.

Görüş 3, satış bir cari yükümlülük doğurur. Geçmiş deneyimin yükümlülükte belirsizliğin ölçülmesinde yararlı olacağı ifade edildi ve beş kurul üyesi bu görüş tarafındaydı.

Sonuçta bir ortak karara varılamadı ve IASB tartışmaya gelecek bir toplantıda devam etmeyi kararlaştırdı.

Bu toplantıda ele alınan diğer bir konu da hazır bekle yükümlölükleri kavramı idi. IASB hazır bekle yükümlölük kavramının üçüncü şahısların işletmeden gelecekte belli bir şekilde davranmasını istemelerini sağlayabilecek haklara sahip olduğu ama bunu istemeyebilir de, şarta bağılı olmayan yükümlölükleri tanımladığını tekrar onayladı.

IASB hazır bekle yükümlölüklerinin kontratsız senaryolara yani yürürlüğe girecek yasalara uygulanacağını belirtmiştir.

IASB bu toplantıda son olarak hazır bekle yükümlölük teriminin yararlı olup olmadığı, iptal edilmeli mi sorularına cevap aradı. Sonuçta hazır bekle yükümlölüğü teriminin kalmasına karar verilse de bazı kurul üyeleri bu konuya duyarsız kaldılar.<sup>193</sup>

UMS 37'nin Görüşe Sunulan Taslağı ile ilgili olarak yapılacak toplantılar IASB'nin gündemindedir ve nihai hale getirilene kadar daha bir çok toplantının yapılması gerektiğı görölmektedir.

---

<sup>193</sup> <http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (02.05.2007)



#### **4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - TMS 37 : KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR STANDARDI'NIN TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı her türlü işletmede uygulanabilen bir standarttır. Bütün işletmeleri etkileyen bir standart olduğu için bütün işletme ilgilileri tarafından anlaşılması önemli bir standarttır.

TMS 37'nin amacı, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının uygulanmasını ve ilgililerin bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

Karşılık tutarı, bilançoda pasifte borç ve gider karşılıkları kaleminde yer alırken, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, sadece bilanço dipnotlarında açıklanır.

TMS 37 standardında, açıkça bilanço dipnotlarında karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar için hangi konularda açıklama yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Yürürlüğe girmesi beklenen, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, halka açık olsun olmasın Türkiye'deki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma mecburiyeti getirilmiştir.<sup>194</sup> Türk Ticaret Kanunu henüz tasarı halinde olması nedeniyle, şu anda TMS'lerin uygulama zorunluluğu yoktur ve dolayısıyla TMS 37'nin de uygulama alanı bulunmamaktadır. Ülkemizde 2005 yılından beri UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış olan SPK Seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i ile 2007 yılı başından itibaren de BDDK'nın 2006 yılında yayınlanan Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine ilişkin tebliği yürürlükte. SPK'nın sözü edilen Tebliğ'inin 18. kısmında karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı ele alınmıştır.

Bu çalışmada, TMS 37 Türkiye açısından değerlendirilirken, UFRS ve dolayısıyla TFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış olan ve 2005 yılı başından beri

<sup>194</sup> <http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/93d5c3bc0673ba438025712400567eaa>  
(02.05.2007)

uygulanmakta olan SPK'nın Seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"ine göre hazırlanmış olan halka açık şirketlerin 31.12.2006 tarihli finansal tablo ve dipnotları ele alınmıştır.

TMS 37'nin değerlendirilmesinde, Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı, hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketlerin [www.imkb.gov.tr/bilanco/mtablodonem.htm-36k](http://www.imkb.gov.tr/bilanco/mtablodonem.htm-36k) sitesinde yer alan 01.01-31.12.2006 faaliyet dönemine ait finansal tabloları ve dipnotları incelenmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında, standart bir mali tablo ve dipnot formatı öngörülmemiştir. Ancak Sermaye Piyasası Kurulu UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının ilk defa uygulanıyor olması nedeniyle, finansal verinin mali tablolardaki gösteriminde tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla Mali Tablo ve Dipnot Formatları ile Kullanım Klavuzu yayınlanmıştır.<sup>195</sup>

İncelenen finansal tablolar ve dipnotlarda, şirketlerin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan Mali Tablo ve Dipnot Formatları ile Kullanım Rehberini kullandığı görülmüştür.

SPK'nın bu rehberine göre, 1 no.lu dipnotta şirketin organizasyonu ve faaliyet konusu açıklanmaktadır. 2 no.lu dipnotta finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar anlatılırken, 3 no.lu dipnotta uygulanan değerlendirme ilkeleri, muhasebe politikaları belirtilmiştir. Genellikle şirketler, bu dipnotun içinde Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ile ilgili genel bir tanıma yer verilmiştir. Şöyle ki,

"Karşılıklar; ancak Şirketin geçmişten gelen ve halen devam etmekte olan yükümlülüğü (yasal ya da yapısal) varsa, bu yükümlülük sebebiyle işletmeye ekonomik çıkar sağlayan kaynakların elden çıkarılma olasılığı mevcut ise ve yükümlülüğün tutarı güvenilir bir şekilde belirlenebiliyorsa kayıtlara alınır. Paranın zaman içindeki değer kaybı önem kazandığında karşılıklar ileride oluşması muhtemel giderlerin bilanço tarihindeki indirgenmiş değeriyle yansıtılır. İndirgenmiş değer kullanıldığında, zamanın ilerlemesinden dolayı karşılıklarda meydana gelecek artışlar faiz gideri olarak kaydedilir.

---

<sup>195</sup> [www.spk.gov.tr/msd/mali\\_tablo\\_dipnot\\_format.html-12k](http://www.spk.gov.tr/msd/mali_tablo_dipnot_format.html-12k) - (14.04.2007)

Koşullu Borçlar ve Varlıklar; koşullu borçlar, kaynak aktarımı gerektiren durum yüksek bir olasılık taşıyor ise finansal tablolara yansıtılmayıp dipnotlarda açıklanmaktadır. Koşullu varlıklar ise, finansal tablolara yansıtılmayıp ekonomik getiri yaratma ihtimali yüksek olduğu takdirde dipnotlarda açıklanır.”

Bu açıklamalar yapıldıktan sonra bazı şirketler, hangi karşılık sınıfını kullandığını kısa bir tanımla açıklamıştır. Şöyle ki,

“Garanti Karşılıkları, şirketlerin üretim ve satışını gerçekleştirdikleri mallar için yaptıkları tamir-bakım masrafları, yetkili servislerin garanti kapsamında müşteriden bedel almaksızın yaptıkları işçilik ve malzeme giderleri, şirketlerce üstlenilen ilk bakım giderleri ile hasılatı cari yıla gelir olarak kaydedilen ürünlere ilişkin müteakip yıllarda söz konusu olabilecek geri dönüş tamir ve seviyelerinin geçmiş verilerden kaynaklanan tahminleri sonucu kaydedilir.”

Genellikle şirketler karşılık tutarını 23 no.lu Borç Karşılıkları dipnotunda göstermiştir. Ancak bazı şirketler bu tutarı 10 no.lu dipnot olan Diğer Alacaklar ve Borçlarda, bazıları ise 15 no.lu Diğer Cari/Cari Olmayan Varlıklar ve Kısa/Uzun Vadeli Yükümlülükler dipnotunda ele almıştır. İlgili dipnotlarda sadece karşılık tutarının dönem başı ve dönem sonu tutarı verilmiştir. İncelenen 200 şirketin içinde sadece % 10'luk bir kısmı karşılık hareket tablosu düzenlemiştir. Karşılık hareket tablosundan kasıt, dönem sonu değerine nasıl ulaşıldığını gösteren, dönem başı tutarı esas alınarak bunda yapılan artışlar, ilaveler, ödenenler, iptal edilenler ve dönem sonu tutarının elde edilmesi şeklinde ayrıntılı gösterimdir. Kısaca TMS 37 karşılıklar dipnotunda yer alması gereken bilgilerin tablo yardımı ile gösterimdir ve bunu sadece şirketlerin % 10'u standardın istediği şekilde açıklamada bulunmuşlardır.

Not 31 ise, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar dipnotudur. Şirketler bu dipnotta karşılıklar eğer garanti karşılığı ile ilgili ise not 10, not 15 veya not 23'ü referans göstererek bu dipnotta tekrardan kaçınmışlardır. Eğer karşılık bir dava karşılığı ise, dönem sonu, dönem başı değeri tekrar belirtilmiştir. Buna ek olarak davanın konusu, tarafları, durumu, avukat görüşlerine de yer verilmektedir. İncelen dipnotlarda karşılık ayrılan hukuki davaların konuları genellikle, alacaklar, icralar, tazminatlar, patent hakkındaki anlaşmazlıklardır. Şüpheli alacak davalarına da bu dipnotta yer verilmiştir. Aslında şüpheli

alacak davalarının bu dipnotta gösterilmesi gereksizdir, çünkü TMS 37'nin kapsamına şüpheli alacaklar girmemektedir.

Koşullu Borç ve Varlıklar ile ilgili bilgiler genellikle bir tablo ile açıklanmıştır. Bu tabloda yer alan kalemler; alınan teminatlar, kefaletler, ipotekler, teminat çekleri, teminat senetleri, hisse senetleri olup bunların; tutarları, yabancı para ve YTL olarak ve kimden alındıkları belirtilmiştir. Aynı şekilde verilen teminatlar; kefalet, ipotek, teminat senedi, teminat mektupları, maddi duran varlık rehinleri, teminat çekleri olarak açıklanmıştır. Eğer leyhte ve aleyhte olarak bir dava için karşılık tutarı güvenilir bir biçimde belirlenemiyorsa, bu da koşullu borç veya koşullu varlık olarak bu dipnotta yer almıştır.

Şirketlerin bu dipnotta çoğunlukla açıkladıkları bir diğer konu ise aktif değerler üzerinde sigorta tutarıdır. Ancak sigorta sözleşmeleri de ayrı bir standartta ele alındığı için, TMS 37'nin kapsamına girmemektedir.

31 no.lu dipnotta yer verilen diğer bir konu ise finansal kiralama taahhütleridir. Finansal kiralama taahhütleri ayrıntılı olarak seneler itibariyle tutarların belirtildiği bir tablo oluşturularak bu dipnotta açıklanmıştır.

Barter taahhütleri, ihracat taahhütleri, akreditif tutarları, türev finansal araçların taahhüt tutarları da bu dipnotta belirtilen diğer konulardır.

37 no.lu dipnot Faaliyet Giderlerinin açıklandığı Gelir Tablosu dipnotudur. Bazı şirketler bu dipnotta ayrıntıya giderken bazıları sadece Araştırma Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri olarak toplam tutarları belirtmiştir. En çok kullanılan garanti karşılıkları tutarı, Pazarlama Satış Dağıtım Giderlerinin içinde gösterilmiştir.

38 no.lu dipnotta, Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar dipnotudur. Bazı şirketler tüm karşılık giderlerini tek bir kalemde gösterirken, bazı şirketler ise hangi karşılık sınıfı için karşılık ayırdıysa tek tek belirtmişlerdir. Örneğin dava karşılığı, yeniden yapılandırma karşılığı. Ancak şirketler bunu tek kalem olarak göstermektedirler. Çünkü, karşılık giderinin içinde hem dava karşılığı, hem şüpheli alacak karşılığı yer alacağından, tam olarak TMS 37 ile ilgili karşılık kavramına giren tutarlar ayırlanamamaktadır. Bu tutarlar 23 veya 31 no.lu

dipnotta yeterince açıklanırsa, gelir tablosu dipnotunda ayrıntılı yazılmasına gerek kalmayacaktır.

39 no.lu dipnotta ise Finansman Giderleri açıklanmıştır. Eğer karşılıkların bugünkü değere getirilmesi gerekli ise, karşılıklarda meydana gelecek artışlar faiz gideri olarak bu dipnotta yer alır. İncelenen şirketlerin içinde sadece % 1'lik bir kısmı bugünkü değer yöntemini kullanmıştır.

Genel değerlendirmeden sonra, sadece bağımsız denetimden geçmiş ve olumlu denetçi görüşü bulunan bir şirketin finansal tablo ve dipnotları üzerinden TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ile ilgili nasıl açıklamalarda bulunulduğu incelenmiştir. Şirket ismi ve tutarlar değiştirilmiştir. Finansal tablo dipnotlarının sadece TMS 37 ile ilgili olan kısımları örneklerde verilmiştir. Volt A.Ş. İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında hisse senetleri işlem gören bir şirkettir. Volt A.Ş. örneğini Türkiye'deki durumu değerlendirmek için kullanırken ikinci şirket yurtdışında faaliyet gösteren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre finansal tablo ve dipnotlarını oluşturan yine bağımsız denetimden geçmiş ve olumlu denetçi görüşü alan bir şirkettir. Bu şirketi de TMS 37'ye göre örnek olacak bir şekilde açıklanması gereken bilgiler olarak ele alınmıştır.

#### **4.1. Karşılıklar**

Daha önce açıklandığı gibi, karşılıklar, zamanı ve tutarı belirsiz yükümlülüklerdir. TMS 37'nin 14. maddesinde karşılıklar için tahakkuk kriterleri belirtilmiştir. Bu kriterlerden birinin gerçekleşmemesi halinde karşılığın tahakkuk ettirilemeyeceği başka bir deyişle finansal tablolara yansıtılamayacağı açıklanmıştır.

TMS 37'nin 84. ve 85. maddesinde işletmelerin her bir karşılık sınıfı için, hangi hususlarda finansal tabloların dipnotlarında açıklamalarda bulunacağı tek tek belirtilmiştir. Bu bilgiler,

- a) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değeri,
- b) Mevcut karşılıklara yapılan ilaveler de dahil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılıklar,

- c) Dönem boyunca kullanılan tutarlar, örneğin, karşılığa ilişkin olarak maruz kalınan ve yüklenen tutarlar gibi,
- d) Dönem içinde kapatılan kullanılmayan tutarlar,
- e) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan, iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar.

Bunlar karşılıkların tutarı ve iptal edilecek karşılıklarla ilgili bilgilerdir ve karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

TMS 37'nin 85. maddesi gereğince, işletme ayrıca her karşılık sınıfı için aşağıdakileri de açıklamalıdır;

- a) Yükümlülüğün türü hakkında kısa bir tanımlama,
- b) Herhangi bir ekonomik fayda çıkışının beklenen zamanlaması (işletme dışına çıkış zamanları),
- c) Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamasındaki belirsizliklerin belirtilmesi ve gerekli olduğunda gelecek olaylarla ilgili yapılan ana varsayımlar,
- d) Beklenen herhangi bir tazminat tutarı ki bu tazminat için tanınan herhangi bir aktifin tutarı belirtilerek yapılmalıdır.

#### **4.1.1. Türkiye Uygulamasında Karşılıklar ve Açıklamaları**

Örnek olarak seçilen VOLT A.Ş.'nin TMS 37 açısından değerlendirilmesi; Volt A.Ş.'nin 31.12.2006 tarihli finansal tabloları bağımsız denetimden geçmiş ve denetçi olumlu görüş belirtmiştir.

***1 no.lu dipnotta, şirketin organizasyon ve faaliyet konusu belirtilmiştir.***

Volt Elektronik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ("Volt" veya "Şirket") ve bağlı ortaklıkları ("Grup"), ağırlıklı olarak kahverengi ve beyaz eşya üretim ve ticareti ile ilgili faaliyetleri yürütmektedir. Şirket'in genel müdürlüğü, İstanbul, Türkiye'dedir. Grup'un İstanbul Organize Sanayi Bölgesi, İstanbul Serbest Bölge ve İtalya'da üretim tesisleri bulunmaktadır.

Şirket, Sermaye Piyasası Kurulu'na ("SPK") kayıtlıdır ve hisseleri 1990 yılından beri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda ("İMKB") işlem görmektedir.

***2 no.lu dipnotta ise, mali tabloların sunumuna ilişkin esaslar doğrultusunda uygulanan muhasebe standartları açıklanmıştır.***

Grup'un yıl sonu konsolide mali tabloları, Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK") tarafından yayımlanan muhasebe ve raporlama ilkelerine ("SPK Muhasebe Standartları") uygun olarak hazırlanmıştır. SPK XI-25 No'lu "Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları" tebliğinde kapsamlı bir muhasebe ilkeleri seti yayınlamıştır. Anılan tebliğde, alternatif olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılmış olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasının da, SPK Muhasebe Standartlarına uyulmuş sayılacağı belirtilmiştir. Ekli mali tablolar ve dipnotlar, yukarıda bahsedilen SPK'nın Seri: XI, No: 25 sayılı Tebliği çerçevesinde hazırlanmış ve SPK tarafından 20.12.2004 tarihli duyuru ile uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak sunulmuştur.

***3. no.lu dipnotta uygulanan değerlendirme ilkeleri muhasebe politikaları açıklanmıştır. Karşılıklar, garanti giderleri, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların tanımları yapılmıştır.***

Karşılıklar, geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülük olması (hukuki veya yapısal yükümlülük), bu yükümlülüğün gelecekte yerine getirilmesi için gerekli aktif kalemlerde bir azalışın muhtemelen söz konusu olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde saptanabilmesi durumunda tahakkuk ettirilmektedir. Tahakkuk ettirilen bu karşılıklar her bilanço döneminde gözden geçirilmekte ve cari tahminlerin yansıtılması amacıyla revize edilmektedir.

**Şirket burada, karşılıklar ile ilgili TMS 37'nin 14. maddesinde yer alan tahakkuk kriteri belirtilmiştir. TMS 37'nin 59. maddesinde yer alan karşılıklardaki değişimler açıklanmıştır.**

Garanti giderleri, şirketlerin üretim ve satışını gerçekleştirdikleri mallar için yaptıkları tamir-bakım masrafları, yetkili servislerin garanti kapsamında müşteriden bedel almaksızın yaptıkları işçilik ve malzeme giderleri, şirketlerce üstlenilen ilk bakım giderleri ile hasılatı cari yıla gelir olarak kaydedilen ürünlere ilişkin müteakip yıllarda söz konusu olabilecek geri dönüş ve tamir seviyelerinin geçmiş verilerden kaynaklanan tahminleri sonucu kaydedilir.

**Şirket burada hangi tür karşılık ayırdığını belirtilmiş, TMS 37'nin 85. maddesinin (a) şıkında açıklanması gereken yükümlülüğün özet bir tanımı yapılmıştır. Karşılık tutarı belirlenirken geçmiş verilerden kaynaklanan tahminleri sonucu kaydedileceği açıklanmıştır. Kısaca karşılık tutarı belirlenirken şirketin TMS 37 madde 39'da ve SPK 448. madde de yer alan beklenen değer yöntemini kullandığını söylemek mümkündür.**

***23 no.lu dipnotta ise borç karşılıkları açıklanmıştır. Sadece konu ile ilgili kalem gösterilmiştir.***

|                                      | 31.12.2006    | 31.12.2005    |
|--------------------------------------|---------------|---------------|
| <b>Kısa vadeli borç karşılıkları</b> |               |               |
| Garanti gider karşılığı              | 30.000        | 25.000        |
|                                      | <b>30.000</b> | <b>25.000</b> |

**Başka bir açıklama yapılmamıştır. TMS 37'nin 84. madde (a) şıkında karşılık tutarının dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değerinin dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmiştir. Volt A.Ş. 23 no.lu dipnotunda bu şıkkı yerine getirmiştir. 2005 yılı itibariyle 25.000.-YTL olan garanti gider karşılığı dönem sonu yani 2006 yılında 30.000.-YTL olarak gözükmemektedir. 2006 yılında garanti gider karşılıklarında 5.000.-YTL'lik bir artış gözükmemektedir. TMS 37'nin 84. maddesinin (b) şıkında mevcut karşılıklara yapılan ekler de dahil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılık tutarının gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Oysa bu örnekte, 5.000.-**



YTL'lik artışın nedeni mevcut karşılıklara yapılan bir ilave mi yoksa dönem içerisinde ayrılan yeni karşılıklar mı belirtilmemiştir. Yine TMS 37'nin 84. maddesinde (c) ve (d) şıklarında dönem boyunca kullanılan tutarlar ve dönem içerisinde kapatılan kullanılmayan tutarlarında da gösterilmesi gerekmektedir. Yukarıda sadece 5.000.- YTL'lik bir artış gösterildiği için bu Şirkette dönem boyunca kullanılan veya kullanılmayıp kapatılan tutarlar belirtilmediğine göre bu olayların mahiyetinin tam anlaşılmadığını söylemek mümkündür. TMS 37'nin 84. maddesinin (e) şıkında iskontodan söz edilmektedir. Buna göre, işletmelerde iskontonun etkisi önemli olmayan durumlarda, karşılık iskonto ettirilmez. Bu şirkette de iskonto etkisi önemli olmadığı için, karşılık tutarı iskonto ettirilmemiştir.

Sonuç olarak, karşılık tutarının sadece dönem başı ve dönem sonu değerini vermek yeterli değildir. Dönem içinde karşılık kaleminde meydana gelen her türlü değişikliğin, artışın, azalışın ilgili dipnotta açıklamak gereklidir. TMS 37 açıkça 84. ve 85. maddesinde bunları belirtmiştir. Bu yüzden Volt A.Ş.'nin de TMS 37'ye göre bu açıklamaları yapması gerekmektedir.

#### **4.1.2. TMS 37'ye Göre Karşılıklar ve Açıklamaları**

Karşılıkların finansal tablo kalemi olarak gösterilmesi ve ilgili finansal tablonun dipnotlarında nasıl gösterileceği önemli bir konudur ve TMS 37 açıkça bu konuların nasıl açıklanması gerektiğini belirtmiştir. Bu örnekte ise ele alınan işletme A ülkesinde faaliyet gösteren dünyanın çeşitli ülkelerinde faaliyet gösteren şirketleri ve iştirakleri olan bir şirkettir. Şirket Elektronik, Aydınlatma, Ev Aletleri ve Kişisel Bakım Ürünleri, Medikal Sistemler ve Yarı İletkenler sektörlerinde faaliyet göstermektedir. Cari yılda şirket Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesinin yayınladığı yeni ve revize standartların ve yorumlardan işiyle ilgili olanlarının tümünü 1 Ocak 2006'da başlayan yıllık raporlama dönemlerinde etkili olmak üzere kullanmıştır.

**Not 51’de Karşılıklara ilişkin açıklamalar yapılmıştır,**

Sadece TMS 37 ile ilgili kalemler ilgili nottan alınarak gösterilmiştir,

|                                                          | 2005      |           | 2006      |           |
|----------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|                                                          | Uzun vade | Kısa vade | Uzun vade | Kısa vade |
| Ürün garantisi                                           | 20        | 358       | 17        | 348       |
| Zarar belirsizlikleri (çevre koruma ve ürün sorumluluğu) | 196       | 91        | 417       | 93        |
| Diğer karşılıklar                                        | 197       | 167       | 225       | 137       |
|                                                          | 413       | 616       | 659       | 578       |

**Ürün garantisi**

Ürün garantisi karşılığı, Şirketin sattığı ürünler için yapacağı yerine koyma ve ücretsiz hizmetlerin tahmini maliyetlerini yansıtır. Ürün garantisi karşılığındaki değişiklikler aşağıdaki gibidir:

|                             | 2004 | 2005 | 2006 |
|-----------------------------|------|------|------|
| 1 Ocak itibariyle bakiye    | 378  | 353  | 378  |
| Değişiklikler:              |      |      |      |
| İlaveler                    | 424  | 491  | 438  |
| Kullanımlar                 | -425 | -472 | -443 |
| Kaldırılanlar               | -10  | -7   | -    |
| 31 Aralık itibariyle bakiye | 367  | 365  | 373  |

**Çevre koruma ve Ürün sorumluluğu ile İlgili Zarar Belirsizlikleri**

Bu karşılık, azbest dahil olmak üzere çevre koruma ve ürün sorumluluğu tahakkuk eden karşılıklardır ki bunlar olasıdır ve makul olarak tahmin edilebilirler.

Bu karşılıktaki değişiklikler aşağıdaki gibidir:

|                             | 2004 | 2005 | 2006 |
|-----------------------------|------|------|------|
| 1 Ocak itibariyle bakiye    | 268  | 275  | 287  |
| Değişiklikler:              |      |      |      |
| İlaveler                    | 80   | 27   | 304  |
| Kullanımlar                 | -53  | -43  | -39  |
| Kaldırılanlar               | -2   | -3   | -5   |
| 31 Aralık itibariyle bakiye | 293  | 256  | 547  |

Burada görüldüğü gibi hangi karşılık sınıfının ele alındığı ayrı ayrı belirtilmiş, tanımları yapılmıştır ve her karşılık sınıfı için dönem başı, dönem sonu değeri verilmiştir, dönem içinde meydana gelen değişiklikler tek tek tutarları ile birlikte gösterilmiştir. TMS 37 madde 84 ve 85’de açıklanması gereken tüm bilgiler verilmiştir.

Aslında tek bir tablo yardımıyla da açıklanması gereken bilgiler aynı olduğu için gösterilebilirdi. Şöyleki,

|                             | Ürün Garantisi | Zarar Belirsizlikleri |
|-----------------------------|----------------|-----------------------|
|                             | 2006           | 2006                  |
| 1 Ocak itibariyle bakiye    | 287            | 378                   |
| Değişiklikler:              |                |                       |
| Eklèmeler                   | 304            | 438                   |
| Kullanımlar                 | -39            | 443                   |
| Kaldırılanlar               | -5             |                       |
| 31 Aralık itibariyle bakiye | 547            | 373                   |

Bu tabloların kolonlarını arttırarak her karşılık sınıfına yer vererek tek bir tabloda göstermek mümkündür. Çevre restorasyonu, yeniden yapılandırma, tek taraflı kira kontratları, garantiler, davalar gibi karşılık sınıfları için yeni kolonlar açılarak tutarları yazılırken sütunlarda ise yukarıdaki gibi dönem başı, ilaveler, kullanımlar, kaldırılanlar, ve dönem sonu bakiyesine nasıl ulaşıldığını açıklayan bir tablo ile göstermek çok daha yararlı olacaktır. Şöyle ki;

|                             | Ürün<br>Garantisi | Zarar<br>Belirsizlikleri | Davalar | Yeniden<br>Yapılandırma | Tek Taraflı<br>Kira<br>Kontratları |
|-----------------------------|-------------------|--------------------------|---------|-------------------------|------------------------------------|
| 1 Ocak itibariyle bakiye    | XX                | XX                       | XX      | XX                      | XX                                 |
| Değişiklikler:              | X                 | X                        | X       | X                       | X                                  |
| Eklmeler                    | X                 | X                        | X       | X                       | X                                  |
| Kullanımlar                 | (X)               | (X)                      | (X)     | (X)                     | (X)                                |
| Kaldırılanlar               | (X)               | (X)                      | (X)     | (X)                     | (X)                                |
| 31 Aralık itibariyle bakiye | XXX               | XXX                      | XXX     | XXX                     | XXX                                |

**Böylece TMS 37 madde 84’de yer alan karşılıklar ile ilgili açıklanması gereken tüm bilgiler bu tablo ile finansal tablo ilgililerine açıklanmış olur.**

#### **4.2. Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar**

Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan borçlar ve varlıklardır.

TMS 37, madde 86’ya göre işletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, bilanço tarihi itibariyle ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur;

- Mali etkisi hakkında bir tahmin yapılmalı,
- Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar yapılmalı
- Tazminat olasılığı belirtilmelidir.

Koşullu varlık ile ilgili olarak, işletmeye ekonomik fayda girmesi muhtemel ise işletme, bilanço tarihi itibariyle koşullu varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama yapar ve ilgili varlığın finansal etkisine ilişkin tahminde bulunur.

#### **4.2.1. Türkiye Uygulamasında Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Açıklamaları**

Örnek Volt A.Ş.

Volt A.Ş.'nin koşullu borç ve koşullu varlık dipnotlarına bakıldığında,

***3. no.lu dipnotta uygulanan değerleme ilkeleri muhasebe politikaları açıklanmıştır. Karşılıklar, garanti giderleri, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların tanımları yapılmıştır.***

Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, taahhüt ve muhtemel yükümlülük doğuran işlemler, gerçekleşmesi gelecekte bir veya birden fazla olayın neticesine bağlı durumları ifade etmektedir. Dolayısıyla, bazı işlemler ileride doğması muhtemel zarar, risk veya belirsizlik taşımaları açısından bilanço dışı kalemler olarak tanınmıştır. Gelecekte gerçekleşmesi muhtemel mükellefiyetler veya oluşacak zararlar için bir tahmin yapılması durumunda bu yükümlülükler gider ve borç olarak kabul edilmektedir. Gerçekleşmesi muhtemel gelirler gerçekleşmenin imkan dahilinde olduğu durumda gelirlere yansıtılmaktadır.

**Burada, koşullu borç ve koşullu varlıkların genel bir tanımları yapılmıştır. TMS 37 madde 30'da belirtilen koşullu borcun, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise ve güvenilir bir tahminde bulunuluyor ise, ilgili olduğu dönemin finansal tablolarında karşılık olarak ayrılır. Aynı şekilde TMS 37 madde 35'de belirtilen koşullu varlıkların, ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılması gerektiği belirtilmiştir.**

***31 no.lu dipnotta ise Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar açıklanmıştır.***

*Karşılıklar*

Konsolide mali tablolardaki karşılıklar ile ilgili detaylar dipnot 23'de sunulmuştur.

Burada tekrar etmemek amacıyla karşılık ile ilgili açıklanan bilgilerin dipnot numarası referans gösterilmiştir. Aslında 31 no.lu dipnotta tekrar karşılıklara değinmek gereksizdir. Zaten 23 no.lu dipnotta yeteri kadar karşılıklar ile ilgili açıklamaların yapılması gerekiyordu.

*Koşullu varlıklar*

|                                       | 31.12.2006 | 31.12.2005 |
|---------------------------------------|------------|------------|
| <b>Satıcı ve müşterilerden alınan</b> |            |            |
| Teminat mektupları                    | 100.000    | 60.000     |
| Çek ve senetler                       | 35.000     | 50.000     |
| İpotekler                             | 300.000    | 250.000    |

3 no.lu dipnotta koşullu varlıklar ile ilgili özet bir tanımlama yapıldığı için burada tekrar edilmemiştir ve koşullu varlıklar bir tablo yardımı ile tutarları belirtilerek açıklanmıştır.

*Koşullu Borçlar*

Koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, bilanço tarihi itibarıyla ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin genel bir tanıma yer verilir. Koşullu borçlar ile ilgili tanım 2. no.lu dipnotta verildiği için burada tekrar yer verilmemiştir. Makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda, mali etkisi hakkında bir tahmin yapılmalı, kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar yapılmalı ve tazminat olasılığı belirtilmelidir. Koşullu borçlar, kalem kalem açıklanmıştır.

- a) 31.12.2006 tarihi itibarıyla Grup'un resmi kuruluşlarla, Eximbank'a ve diğer bankalara vermek üzere çeşitli finansal kuruluşlardan temin etmiş olduğu teminat mektuplarının ve diğer teminatların tutarı 200.000 YTL'dir (31.12.2005: 150.000 YTL).

- b) Alınmış olan ihracat ve yatırım indirim teşvikleri dolayısıyla Grup'un 31.12.2006 tarihi itibarıyla 400.000 ABD doları tutarında ihracat gerçekleştirme yükümlülüğü vardır (31.12.2005: 600.000 ABD doları).
- c) İhraç kaydıyla yapılan satışlara ilişkin KDV önce tecil edilmekte ve bilahare ilgili formalitelerin tamamlanması ile Vergi İdaresi'nce terkin edilmektedir. Terkin edilme tarihine kadar Grup'un KDV yükümlülüğü devam etmektedir. Ancak bu konuda geçmiş dönemlerde herhangi bir ödeme yükümlülüğüne uğramamış olup, ileri dönemlerde bir yükümlülük ile karşılaşması beklenmemektedir. 31.12.2006 itibarıyla ilgili tutar 186.000 YTL'dir (31.12.2005: 183.000 YTL).

**Burada şirket, geçmiş deneyimlerinden yola çıkarak bir tahmin yapılmıştır.**

- d) Maddi duran varlıklar üzerinde 50.000 YTL tutarında Vakıflar Bankası lehine 1. derece ipotek bulunmaktadır. Bu ipotek 23.05.2006 tarihinde kaldırılmıştır.
- e) Grup, Vakıflar Bankası ile ortak kredi kullanımı için 150 milyon ABD doları tutarında sözleşme imzalamıştır. Söz konusu kredi kullanımı için grup şirketleri bu tutarlara kefil olmuştur.
- f) Grup'un yurtdışından temin etmiş olduğu 20.000 EURO ve 70.000 ABD doları tutarında kredi için Volt Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile Volt Dış Ticaret A.Ş. krediler için kefil olmuştur.
- g) Şirket, Haziran 2003 tarihinde grup şirketinin temin etmiş olduğu 10.000 EURO tutarındaki kredi için kefil olmuştur.
- h) Grup tarafından açılmış ve 31.12.2006 tarihi itibarıyla devam eden davalar toplamı 15.000 YTL'dir. Aynı tarih itibarıyla Grup aleyhine açılmış dava toplamı 1.000 YTL'dir.

Yukarıda bahsedilen davalardan Grup tarafından açılmış bulunan alacak davalar için toplam 14.000 YTL karşılık ayrılmış, vergi davaları için 1.500 YTL karşılık ayrılmıştır. Ayrıca, Grup aleyhine açılan davalar için toplam 800 YTL karşılık ayrılmıştır.

Ayrılan dava karşılıkları bilançoda hangi kalemdede gösterildiği anlaşılamamıştır. Eğer bu kalemler için karşılık ayrılmış ise koşullu varlık veya borç olarak ilgili dipnotta açıklanmaması gerekir. TMS 37, madde 7’de belirtildiği gibi şüpheli alacak kavramı, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir ve bu standardın kapsamına girmezler. Bu yüzden alacak davaları için ayrılmış bulunan karşılık konu ile ilgili karşılıklara girmemektedir. Ayrılan bu karşılık ticari alacaklar ile ilgili dipnotta açıklanmalıdır. Grup aleyhine açılan dava için ayrılan karşılık ise, dava karşılıkları kaleminde bilançoda gösterilmeli ve 23. no.lu dipnotta tutarı belirtilmelidir.

- i) Grup aleyhine, elektrikli ev aletleri üreten bir şirket tarafından patent belgesinin hükümsüzlüğü konusunda dava açılmıştır. Şirket patent belgesinin hükümsüzlüğü ve sicilinden terkin talebiyle karşı dava açmıştır. Davalar bilirkişi incelemesinde olup devam etmektedir.

**Dava ile ilgili sadece anlaşmazlığın genel özelliği hakkında bilgi verilmiş ve tahminler belirtilmemiştir. Avukatlara danışılıp dava hakkındaki yorumları alınıp, ileriye yönelik bir tahminde bulunulması gerekirdi.**

- j) Grup, 23 Temmuz 2006 tarihinde yerli ve yabancı bankalardan 1 yıl vadeli 250.000.000 ABD Doları tutarında akreditif sendikasyon kredisi temin etmiştir. Söz konusu kredi sözleşmesi Volt Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş., Volt Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş., Volt Dijital Üretim Sanayi A.Ş., Volt Komünikasyon Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Volt Holland B.V.’nin katılımıyla imzalanmıştır.

**Sonuç olarak genellikle koşullu borçlar ile ilgili verilen teminat mektupları, alınan teminat senetleri, kefaletten yükümlülükler, verilen ipotekler, açtırılan akreditiflerden taahhütler için sadece tutarları ve kime verildikleri veya kim için yükümlülük altına girildiklerinin belirtilmesi, koşullu borçlar için yeterli bir açıklamadır. Eğer bir dava söz konusuysa aleyhte olan dava ile ilgili bir açıklama ve tahminlere de yer verilmelidir.**

**Koşullu varlıklar ile ilgili alınan teminatlar, yaptırılan sigortalar, alınan iş garantileri, teminat mektupları, ipotekler, bazı hakların devri nedeniyle doğacak alacaklar için sadece tutarları, kimden alındıkları koşullu varlıklar için yeterli bir**



açıklamadır. Eğer leyhte bir dava söz konusu ise davanın konusu ile ilgili bir açıklama ve tahminlere de yer verilmesi gereklidir.

#### 4.2.2. TMS 37'ye Göre Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Açıklamaları

Bu bölümde ise yine aynı örneğin 57 no.lu dipnotu ele alınmıştır. Burada koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ile ilgili bilanço dipnotları açık bir şekilde belirtilmiştir. Koşullu olaylar her işletmede aynı olmadığı için buradaki olaylarda ilk örnekle karşılaştırma yapılamamaktadır. Ama konuyu açıklama biçimi gerekli olduğu için nasıl ele alınıp finansal tablo ilgililerine konuları ilettiği açısından önemlidir. Başka bir ifadeyle, koşullu olayların içeriği açısından bakıldığında her işletmede farklı olaylar meydana gelmektedir. Burada konunun içeriği önemli değildir. Esas önem arz eden olay bu konunun açıklanış biçimidir.

Bu örnekte şirket yurtdışında faaliyet gösterdiği için tabi olduğu yasalar ülkemizden biraz farklıdır. Ülkemizde çevre konularıyla ilgili yasal düzenlemeler yer almadığından, ülkede faaliyette bulunan işletmeler çevreye zarar verseler dahi böyle bir düzenleme olmadığından dolayı koşullu borç olarak açıklamalarına gerek yoktur, yükümlülük doğuran olay gerçekleşmemiştir.

Ülkemizde 2872 sayılı ve 09.08.1983 tarihli Çevre (26.04.2006 tarih ve 5491 sayılı Kanunla değiştirilmiştir.) ve 5403 sayılı ve 03.07.2005 tarihli Toprak Koruma ve Arazi Kullanım Kanunlarına göre, şirketlerin maden çıkarma, çimento üretimi gibi faaliyetleri yürürlükteki mevzuat hükümlerine tabidir. Ancak söz konusu mevzuat, maden ocaklarının terk edilmesi sırasında ortaya çıkabilecek, toprağı kirletici ve bozucu olumsuzlukların giderilmesi sırasında gerekli maliyetler hakkında düzenleme içermemektedir. İlerleyen yıllarda mevzuatta yapılabilecek olası değişiklikler dolayısıyla bu konulara ilişkin olarak şirketlerin bazı maddi yükümlülükleri doğması muhtemeldir. Düzenlemelerin yapılmamış olması nedeniyle, bu tür muhtemel yükümlülükleri ve bunların parasal boyutlarını tahmin etmek mümkün görünmemektedir.

Örnekte, A ülkesinde faaliyette bulunan şirket daha önce de belirtildiği gibi Elektronik, Aydınlatma, Ev Aletleri ve Kişisel Bakım Ürünleri, Medikal Sistemler ve Yarı İletkenler sektörlerinde faaliyet göstermektedir.

### Garantiler

Şirketin politikası sadece yazılı destek mektupları vermektir; şirket başka destek şekilleri kullanmamaktadır. 2006 yılının sonunda, şirketin garantilerinin toplam makul değeri 4 milyon YTL idi. Aşağıdaki tablo bilanço dışı kredilerle ilgili garantilerin ve konsolide edilmeyen şirketlere ve üçüncü şahıslara şirketin verdiği işle ilgili garantilerin 31 Aralık 2006 itibariyle bilgileri yer almaktadır.

| Her Dönem için sona erme<br>Milyon YTL olarak |                           |                               |        |
|-----------------------------------------------|---------------------------|-------------------------------|--------|
|                                               | İşle ilgili<br>garantiler | Krediyle ilgili<br>garantiler | Toplam |
|                                               |                           |                               |        |
| <b>2006</b>                                   |                           |                               |        |
| Taahhüt edilen<br>toplam miktar               | 466                       | 42                            | 508    |
| 1 yıldan az                                   | 151                       | 14                            | 165    |
| 2-5 yıl                                       | 80                        | 2                             | 82     |
| 5 yıldan fazla                                | 235                       | 26                            | 261    |
|                                               |                           |                               |        |
| <b>2005</b>                                   |                           |                               |        |
| Taahhüt edilen<br>toplam miktar               | 512                       | 57                            | 569    |
| 1 yıldan az                                   | 148                       | 13                            | 161    |
| 2-5 yıl                                       | 87                        | 2                             | 89     |
| 5 yıldan fazla                                | 277                       | 42                            | 319    |

İlk örnekten farklı olarak bu şirket verdiği garantileri konusuna ve vadelerine göre ayırmıştır. İkinci bir farklılık ise bu destek mektuplarının kime verildiği belirtilmemiştir, kimler için yükümlülük altına girdikleri açıklanmamıştır. 57 no.lu dipnotta daha sonra koşullu olaylar isim olarak gruplanmış ve tek tek açıklanmıştır.

### Çevresel iyileştirme

Şirket ve bağlı şirketleri ülkede yer alan çevre kanunlarına ve yönetmeliklerine tabidir. Bu yasalara göre Şirketin veya bağlı şirketlerin bazı kimyasalların kullanımlarından çevreye etkisini iyileştirmekten sorumlu olabilirler.

A ülkesinde şirketin bağlı şirketleri eyaletlerde ve federal işlemlerde çeşitli alanların temizliğinden sorumlu olarak adlandırılırlar. Böyle zararlar muhtemel olduğunda ve makul olarak tahmin edilebildiğinde Şirket çevre yükümlülükleri için karşılık ayırır.

#### *Dava*

Ana şirket ve grup şirketlerinin bazıları rekabet konuları, ticari işlemler, ürün sorumluluğu, katılımlar ve çevre kirliliği gibi konulardaki davalarda davalı veya davacı durumundadırlar. Her ne kadar yapılan iddiaların ve işlemlerin sonuçları tahmin edilemiyorsa da Şirket yönetiminin düşüncesi tek başına veya hepsi bir arada bunların konsolide mali pozisyonunda ters bir etki yaratmayacağı ama belli bir süre için şirketin konsolide operasyon sonuçlarında önemli bir etkisi olabileceğidir.

Aşağıdakiler karşılık ayrılan daha önemli konuların açıklamalarıdır:

#### *Azbest*

A ülkesinde 1981 öncesinde bir alt şirketin faaliyetleri ile ilgili olarak azbest maruz kalmaktan doğan sakatlık iddiaları yüzünden yasal işlemler başlatılmıştır. İddialar genellikle ilgili olmayan şirketlerin ülkedeki ürünlerinde kullanılan azbestle ilgilidir. Ve sıklıkla hasarların cezalandırılıp zararların ödenmesini gerektirmiştir.

31 Aralık 2006'da devam eden 4,370 dava vardı ve bunlar 9,020 davacıyı temsil etmekteydi (buna karşılık 31 Aralık 2005'te devam eden 3,984 dava ve 8,082 davacı, 31 Aralık 2004'te 2,909 dava ve 6,028 davacı vardı). Taleplerin çoğu birkaç davalıyı içermekteydi. 2006'da 2,930 davalıyı temsil eden 1,140 dava şirketin alt şirketlerine açılmıştı. (2005'te 3,283 davalının 2,052 davası 2004'te 4,085 davalının 2,436 davası vardı). Yönetim bu davalara cevap verecek savunmaların olduğuna inanmaktadır ancak davaların bazıları alt şirketler tarafından makul sayılacak tutarlarla kapatılmıştır. Birkaç tanesi de reddedilmiştir. 2006'da 1,992 davalının 754 davası kapanmış ya da reddedilmiştir (2005'te 1,229 davalının 977 davası ve 2004'te 810 davalının 608 davası kapanmış ya da reddedilmiştir.).

Yukarıdaki bekleyen davalara ek olarak Şirketin bir bağlı şirketi Mor, Ağustos 1995'te görülen 160 davalıdan biriydi. O zamandan beri bağlı şirket iddiaya cevap

yazmaktan başka dava ile ilgili hiçbir şey yapmamış ve hiçbir şey olmamıştır. 2005'in dördüncü çeyreğinde davacı avukatı mahkemeye iddia edilen hastalıklar ve sakatlıklarla ilgili bilgileri içeren bir yazı sundu. İddialar 4 davaya ayrıldı: bir dava 281 kanserli hastalık iddiaları; iki dava kanser olmadan sakatlık iddiası içeren 222 hasta; ve bir tane de 3,167 hiçbir sakatlık olmayan iddia. Kanserli hastalık ve kanserli olmayan hastalık ile iddia edilen sakatlık davaları Mor şirketi için hala devam etmektedir.

TMS 37'ye göre eğer geçmiş bir olaydan dolayı bir yükümlülük olmuşsa, bunu kapatmak için kaynak çıkışı gerekecekse ve yükümlülüğün güvenilir bir tahmini yapılabiliriyorsa şirket koşullu zarar için karşılık kaydı yapabilir. 2006'nın üçüncü çeyreğinden önce bu alt şirket benzer iddialardaki deneyimine dayanarak bir zarar karşılığı tahakkuk ettirmiştir. 31 Aralık 2005'te ve 2004'te alt şirketin azbestle ilgili tahakkuk eden koşullu zararı sırasıyla 88 milyon YTL ve 83 milyon YTL'dir ve konsolide bilançoda yer almaktadır.

İddiasız azbest ürün sorumluluğu ile ilgili talepleri tahakkuku 2006'nın üçüncü çeyreğinden önce yapılmamıştır çünkü Şirket bu asbestle ilgili yükümlülüğü TMS 37'ye göre, bu konuda geçmişte deneyimi olmaması nedeniyle güvenilir olarak tahmin edememektedir ve bununla birlikte azbestle ilgili davaların belirsizlikleri ve hukuki reform çabaları da buna neden olmuştur.

2006'nın üçüncü çeyreğinde üçüncü şahıs eksper kişisel hasar iddialarının tutarı, zamanlaması ve maliyetini belirlemek için alt şirketin iddia edilen taleplerinin geçmişini ve kapanan ve reddedilen davalarını incelemiştir. Bağlı şirketin ek iddia geçmişinin yanında bir çok eyaletteki yasal reform da göz önüne alınarak ulusal yasamanın ve diğer faktörlerin açıklığa kavuşma olasılığıyla Üçüncü şahıs eksper 2006- 2016 arasındaki gelecekteki azbestle ilgili kişisel zarar taleplerinin sonuçlarını tahmin etmek için geleneksel metodoloji kullanmıştır.

Bekleyen ve iddia edilmemiş potansiyel azbestle ilgili talepleri tahmin etmek için kullanılan metodoloji bir çok varsayıma ve faktöre dayanmaktadır ki bunlar aşağıdakileri de içermektedir:

- Alt şirketin bekleyen davalarının zararın türüne göre analizi ve alt şirketin deneyimine dayanarak bilinmeyen zararların belirlenmesi;

- Akciğer kanseri ve mezotoleminin azbestle ilgili olması talepleriyle ilgili geleneksel modelin ürettiği verilerin analizi;
- Akciğer kanseri davalarıyla diğer kanser davalarının arasındaki korolasyonun analizi;
- Azbestle ilgili hastalıkları olabilecek kişi sayısını tahmin eden epidemiyolojik çalışmalar;
- 2005 ve 2006'da kapanan ortalama ödemelerin analizi;
- Alt şirketin ileride azbestle ilgili iddiaları çözeceği sürenin analizi; ve
- Varsayılan enflasyon oranı % 2.5, bu davalı topluluğun yaşlanmasının etkisini yansıtmak için %1.5 azaltılmıştır.

Üçüncü şahıs eksperin hazırladığı 25 Eylül 2006 itibarıyla bir rapora göre gelecekteki savunma ve işlem maliyetleri dışında 2016'ya kadar olacak azbestle ilgili davaların reddedilmesi ve kapanmasının giderlerinin tahmini iskontosuz bazda 507 milyon YTL olacaktır. Çalışma tahminlerin, diğer kalibrasyonlara göre yapılacak tahminlerden ki hepsi kullanılandan daha fazla güvenilir sayılmayabilirler, bu projeksiyondan %6 fazla olabileceğini de göstermiştir. Yaklaşık olarak tahmin edilen yükümlülüklerin %19'u bekleyen taleplerle ilgilidir ve yaklaşık % 81'i gelecekteki talepler hakkındadır. Bunun sonucunda TMS 37'e uygun olarak alt şirket azbestle ilgili zarar karşılıklarını 313 milyon YTL'ye çıkarmıştır ki bu da sigortadan geri alınacak tutarları göz önüne almadan yapılan 2016'ya kadar olacak tazminat maliyetlerinin iskontolu tahminidir. Bu da 2006 için vergi öncesi kazançlarının 252 milyon YTL olmasıyla sonuçlanmıştır (2005 ve 2004'te vergi öncesi tutarlar sırasıyla 18 milyon YTL ve 54 milyon YTL'dir) 31 Aralık 2006'da alt şirketin kayıtlı azbest ürün yükümlülüğü 299 milyon YTL'dir ve bu şirketin konsolide bilançosunda yer almıştır.

Alt şirketin bekleyen ve iddialaşmamış potansiyel taleplere yükümlülüğü gelecekteki dava ve idari maliyetlerini içermemektedir. 2006'da alt şirketin toplam 12 milyon YTL'lik davası bulunmaktadır (2005'te 12 milyon YTL ve 2004'de 10 milyon YTL).

Şirket kendinin ve alt şirketlerinin azbest yükümlülüğü için yeterli sigorta kapsamı olduğuna inanmaktadır. Daha önceki yıllarda bir alt şirket çeşitli ürün sorumluluk sigortası veren bir üçüncü şahıs sigorta şirketine yasal takibat başlatmıştır. 2004 ve 2005'de bazı sigortacılarla poliçelerin yorumu ve limitleri, alt şirketlere

yapılacak ödemeler gelecekteki kapanışlarda ödenecek tutarlar hakkında bir anlaşmaya varılmıştır. Bunlardan sonra sigortacılar azbestle ilgili savunma ve tazminat maliyetleri için 2006'da 34 milyon YTL ödemiştir. (2005'te 20 milyon YTL ve 2004'te 19 milyon YTL ödenmişti) 31 Aralık 2006'da alt şirket anlaşmaya varılan bir konuda sigortacıdan 72 milyon YTL (2005'te 48 milyon YTL ve 2004'te 24 milyon YTL) gerçekleşen savunma ve tazminat maliyetleri için ödeme istemiştir ve bu şirketin konsolide bilançosuna yansıtılmıştır. Vergi öncesi kazanca dahil edilen sigortadan alınan tutarlar 2006'da 70 milyon YTL ( 2005'de 38 milyon YTL ve 2004'te 44 milyon YTL) olmuştur. 31 Aralık 2006'da alacak olarak kaydedilmeyen ek bir 23 milyon YTL Kongreden azbestle ilgili belli bir form belli tarihlere kadar geçmezse bir alt şirkete sonraki 2 yıl içinde ödenecektir. Alt şirket sigortacılarından kapanmayan alacak kaydı yapmamıştır. Alt şirket bu davasına devam etmeyi ve çeşitli sigortacılarla 2007'de kapanış görüşmeleri yapmayı planlamaktadır.

Gelecekteki azbest maliyetlerinin projeksiyonları tahmin edilmesi zor olan birçok değişkene ve belirsizliğe dayanmaktadır. Bunlara örnek olarak açılacak iddialar her davacının iddia edeceği hastalık tazminat, gelecekteki kapanış ve dava sonuçları, gelecekteki iddia reddi ücretleri, yasama bölgeleri arasında belirsizliklerin olması, ve yasal ve yargı standartlarındaki potansiyel değişikliklerin etkisi sayılabilir. Böylece Şirketin alt şirketleri aleyhine açılan davalar ve ilgili kapanış tutarları tahmin edilenden az ya da çok olabilir. Sınırlı azbest davası deneyimi ve uzun vadeli tahminlerdeki belirsizlikler dolayısıyla Şirket 2016'dan sonra olabilecek davalar hakkında güvenilir bir tahmin yapacağına inanmamaktadır. Şirket alt şirketinin azbestle ilgili zararını ve karşılıklarının yeterliliğini değerlendirmeye devam etmeye niyetlidir böylece trendler belirginleşecek ve yükümlülük güvenilir olarak tahmin edilebilecektir. Eğer gerçek deneyim gelecekteki yükümlülükleri tahmin etmede kullanılan varsayımlardan farklı olursa, varsayımlar hatalı çıkarsa, eğer 2016'dan sonraki yükümlülükleri kapatacak tutarlar önemli olursa veya sigorta kapsamı algılanandan az olursa Şirketin konsolide mali pozisyonu ve operasyon sonuçları önemli ölçüde etkilenecektir.

#### *Grup Şirket tazminatı*

Şirket, bir alt şirketini Eylül 2006'da satınca alt şirketi Uluslararası Ticaret Mahkemesinde satılan alt şirket için bir müşterisince açılan tahkim davası için tazmin etmeyi kabul etmiştir. Tahkim alt şirketin bazı entegre devrelerinin ürün garantisiyle

ilgilidir. Ürünler 1999 ile 2002 arasında teslim edilmiş ve müşteri tarafından ürünlerinde kullanılmıştır. Talepler alt şirkete tedarikçilerinden aldığı döküm parçalarıyla ilgilidir. Müşteri alt şirketin verdiği parçaların olduğu tüm ürünlerin zamanla bozulacağını ve böylece çok fazla zarar edeceğini iddia etmektedir. Bu zararları alt şirketten tahkimle istemektedir. Alt şirket hata oranının müşterinin düşündüğünden az olacağını belirtmiş ve bu yüzden sorumluluğa itiraz etmiştir. Alt şirket ayrıca müşteri tahkimde başarılı olsa bile müşterinin iddia ettiği taleplerden sorumlu olmayacağına da inanmaktadır. Alt şirket davayı tüm gayretiyle savunacağını da belirtmiştir.

Sorunlu tutulacağı herhangi bir potansiyel zarar için 2006'da alt şirket dökümleri aldığı ve müşterinin ürünlerinde kullandığı devreler için tedarikçiye tahkim başlatmıştır. Bu tahkim geçici olarak beklemektedir.

Şirket, alt şirket aleyhine olan iddiaların maliyetini ve olası zararı güvenilir olarak tahmin edebileceğine inanmamaktadır. Ancak şirket mali pozisyonunda önemli bir ters etkisi olmasını da beklememektedir . Fakat bunun herhangi bir mali dönemdeki zararını önceden tahmin edememektedir.

#### *İştirak B*

11 Aralık 2006'da şirket sermaye yatırımı yaptığı ve hisselerinin % 32'sini elinde tuttuğu iştirak B için Adil Rekabet Komisyonundan memurların B'nin ofisini ziyaret ettiğini ve ülkenin Adalet Bakanlığından ve Adil Rekabet Komisyonundan LCD sanayisinde kötü rekabet uygulaması yaptığı için celp aldığını ilan etmiştir.

Bu ilandan sonra şirket grubuyla ilgili bazı şirketler ülke mahkemelerindeki bazı antitröst şikayetlerle davacı durumuna düşmüşlerdir. Bu iddialar ince film transistör likit kristal panellerini satın alanların taleplerini içermektedir. Şikayetler federal antitröst yasası ve bazı başka haksız rekabet yasalarının alanına girmektedir.

Bu konular daha ilk aşamalarındadır ve cari bilgiler ışığında Şirket bunlardan zarar edip etmeyeceğini tahmin edememektedir.

**Şirket koşullu olayları gruplara ayırmıştır. Gruplara ayrılan koşullu olayların tanımını yaparak, kısa açıklamalara yer vermiştir. Bazı durumlarda özellikle koşullu borçla ilgili güvenilir tahmin yapılarak yükümlülüğün tutarı**

bulunduğunda ilgili karşılığın kayda alınacağı ve bu tutarla ilgili hesaplama ayrıntılı olarak ve standarda atıfta bulunarak açıklanmıştır. Geçmiş deneyimlerinden hareketle gelecekle ilgili tahminlerini, tahmin yapılamadığı durumlarda ise yine tahmin yapılamadığı, gelecekle ilgili beklentileri belirtilmiştir.

Daha önce tekrar üzerinde durulduğu gibi, koşullu olaylar işletmelere has, faaliyet konularına özgü işletmeden işletmeye değişiklik gösterebilen olaylardır. Genellikle her işletmede yer alan koşullu olaylar; davalar, teminatlar, kefaletlerdir. Teminat ve kefaletlerin tutarları, kime verildikleri belirtilmeli ve davalar için ise dava konusu, dava ile ilgili tahminler, avukat görüşleri açıklanacak bilgiler arasında olmalıdır.



## 5.SONUÇ

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu alacakların doğru olarak ölçülmesi, kayıt edilmesi ve raporlanması ile; finansal tablolar doğru, gerçek ve güvenilir bilgi sunmuş olacaktırlar. Dünyada muhasebe konusunda ortak bir dil anlayışına ihtiyaç duyulmuş ve bu konuda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülkeler arasında muhasebe bilminde ortak bir işletme dili oluşturduğu birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standardı – TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Uluslararası Muhasebe Standardı – UMS 37'nin Türkçe'ye çevrilmesidir. Bu standart ile karşılıkların, koşullu borçların, koşullu varlıkların ölçülmesi, kayıt edilmesi ve sunumu, karşılıklar ve koşullu borçlar ile ilgili belirsizliği azaltacak, ileri de olabilecek ve işletmeyi yükümlülük altına sokacak olayların açıklanması ile finansal tablo ilgilileri için elde edilebilir bilginin değerini artıracaktır.

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nın amacı, uygun muhasebeleştirme ilkeleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanması ve finansal tablo ilgililerinin bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmelerini sağlamaktır.

Türkiye Muhasebe Standardı 37'de karşılık; geçmişteki yükümlülüklerden kaynaklanan zamanı veya tutarı belirli olmayan borç olarak nitelendirilmiştir. Koşullu borç ise; geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür. Yükümlülük işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan bir veya daha fazla gelecekteki olay veya olayların meydana gelmesi veya gelmemesi sonucu gerçekleşmektedir. Koşullu varlıklar ise; beklenmedik ve işletmenin kontrolü dışında olan olaylardan kaynaklanan işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali olan varlıklardır.

Karşılıklar, tutarları güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği ve aktif kalemlerde azalışa neden olabileceği için tahakkuk ettirilerek dönemin gelir tablosunda gider olarak yansıtılır.

Koşullu borçlar, yükümlülüğün güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi ve aktif kalemlerde azalışa neden olup olmayacağının saptanamaması nedeniyle tahakkuk ettirilmezler. Ama koşullu borçlar ile ilgili olarak bilanço dipnotlarında yapılacak

açıklamalar işletme ilgilileri açısından son derece önemlilik arz etmektedir. Koşullu olayın gerçekleşmesi ile ileride işletme ne gibi bir yükümlülükle karşılaşacağını belirtmesi sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarının gereğidir.

Koşullu varlıklar, beklenmedik ve işletmenin kontrolü dışında olan olaylardan kaynaklanan işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali olan varlıklardır. Bu varlıktan ekonomik fayda girişinin kesin olmadığı durumlarda söz edilir ve bilanço dipnotlarında konu ile ilgili açıklamalar yapılması gerekmektedir. Ekonomik fayda girişinin kesin olduğu durumlarda varlık artık koşullu değildir ve varlık olarak bilançonun aktif tarafında yer almalıdır.

Terim birliği açısından TMS 37'ye bakıldığında borç ve yükümlülük kavramları birbirinin yerine kullanılmıştır. TMS 37'nin 10. maddesinde standartta geçen tanımlar açıklanmıştır. Bu tanımların içinde koşullu borçlar yer almamaktadır, bunun yerine koşullu yükümlülük tanımına yer verilmiştir.

Bu standartta yer alan “karşılık” terimi tahmini borcu ifade ettiği için, ülkemizde kullanılan tanımlardan farklıdır. Ülkemizde kullanılan karşılık terimi aynı zamanda hem standartta belirtilen şekilde hem de değerlendirme ve yedek niteliğindeki karşılıklar olarak da kullanılmaktadır. Uygulamada kavram karmaşasını önlemek için iki farklı yol izlenilebilir. Bunlardan bir tanesi Tekdüzen Hesap Planında yer alan değerlendirme açısından kullanılan karşılık hesaplarının gözden geçirilerek indirim olarak yeniden düzenlenmesidir. Örnek olarak 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabı yerine “Şüpheli Ticari Alacaklar İndirimi veya Değer Düzeltimi” olabilir. 1995 yılından beri uygulanmakta olan Tekdüzen Hesap Planının yeniden düzenlenip, uygulamaya geçilmesi pek kolay ve mümkün bir durum gözükmemektedir. İkinci bir yol ise Türkiye Muhasebe Standardı'nda yer alan karşılık terimi yerine Tahmini Borçlar terimi kullanılabilir. Bu uygulama açısından daha mümkün bir yoldur. Çünkü Türkiye Muhasebe Standartları zorunlu olarak uygulanmamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılacak bir değişiklikle bu terim kargaşası ortadan kalkabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 37, Uluslararası Muhasebe Standardı 37'nin çevirisi olmakla birlikte, Uluslararası Muhasebe Standardı 37'nin ekleri dışarıda bırakılmıştır. Bu ekler içinde yer alan tablolar, karar ağacı ve örneklerin Türkiye

Muhasebe Standardı'na da eklenmesi, standardın daha iyi anlaşılmasına yardımcı olabilecek ve uygulanmasında kullanıcılara destek sağlayabilecektir.

Yürürlüğe girmesi beklenen, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, halka açık olsun olmasın Türkiye'deki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma mecburiyeti getirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu henüz tasarı halinde olması nedeniyle, şu anda TMS'lerin uygulama zorunluluğu yoktur ve dolayısıyla TMS 37'nin de uygulama alanı bulunmamaktadır. Ülkemizde 2005 yılından beri UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış olan SPK Seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i ile 2007 yılı başından itibaren de BDDK'nın 2006 yılında yayınlanan Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine ilişkin tebliği yürürlükte. SPK'nın sözü edilen Tebliğ'inin 18. kısmında yer alan karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı TMS 37'nin yansımasıdır. Bu bağlamda TMS 37'nin Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı şirketlerce uygulanması ele alındığında, TMS 37'nin gereklerini tam olarak yerine getirmediği görülmüştür. İncelenen finansal tablolar ve dipnotlarda, şirketlerin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan Mali Tablo ve Dipnot Formatları ile Kullanım Rehberini kullandıkları görülmüştür.

TMS 37 açıkça karşılıklar ile ilgili olarak hangi konuların açıklanması gerektiği maddeler halinde belirtilmiştir. Fakat incelenen 200 şirketin içinde sadece % 10'luk bir kısmı TMS 37'nin gerektirdiği şekilde açıklamıştır. Özellikle Standartta öngörülen şekilde açıklamalara yer veren şirketler hareket tablosu düzenleyerek, dönembaşı değerinden dönemsonu değerine nasıl ulaşıldığını göstermişlerdir. En çok kullanılan karşılık türleri; garanti karşılıkları, dava karşılıklarıdır. Dava karşılıklarının konuları genellikle iş kazası, vergi zıyai cezası, diğer tazminat zararlarının istemidir. İnceleme yapılırken en çok dava karşılığı olarak şüpheli alacakların davaları ele alınmıştır. Oysa TMS 37'nin kapsamına şüpheli alacaklar girmemektedir. Şüpheli alacaklar karşılığını, karşılık dipnotundan çıkarıp ilgili alacak dipnotunun içinde gösterilmesi ve açıklanması daha uygun olacaktır. Ender de olsa birkaç şirket yeniden yapılandırma karşılığı ayırmışlardır. Geri kalan % 90'lık kısmında biraz daha özen göstererek standardın belirttiği açıklamaları yapmaları gerekmektedir. Böylelikle finansal tablolardan faydalanan kişilerin konuyu tam olarak anlamalarına ve şirket ile ilgili olarak doğru kararlar vermelerine yardımcı olur.

Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ile ilgili açıklamalar; her işletmede yaşanan koşullu olayların farklılığı nedeni ile karşılaştırma yapmak mümkün değildir. Burada önemli olan koşullu olayların özenle açıklanmasıdır. İleride işletmeye yükümlülük altına sokacak her olay işletme ilgililerini yakından ilgilendirmekte ve konu ile ilgili her türlü açıklamaya ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu yüzden aslında önem arz eden bir konudur. Genellikle şirketler koşullu borç olarak; verilen teminat mektupları, kefalet, ipotek, teminat senedi, maddi duran varlık rehinleri, teminat çekleri ilgili dipnotta detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Koşullu varlık olarak; alınan teminatlar, kefaletler, ipotekler, teminat çekleri, teminat senetleri, hisse senetleri olup bunların tutarları, yabancı para ve YTL olarak ve kimden alındıkları belirtilmiştir.

Şirketlerin aktif değerler üzerindeki sigorta tutarı da koşullu borç olarak bu dipnotta açıklanmakta fakat TMS 37'nin kapsamına girmediği için bu dipnottan çıkarılması gerektiği, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri ile ilgili dipnotta açıklanması daha uygun olabilir. Bu dipnotta yer alan diğer bir konu ise finansal kiralama taahhütleridir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken nokta kiralamalar TMS 17'de düzenlenmiştir, başka bir standardın konusuna girdiği için TMS 37 hükümleri uygulanmaz. Tek bir istisnası vardır; o da eğer ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamalarına bu standart hükümleri uygulanır. Kısaca bu dipnotta kiralamaların yer alabilmesi için ekonomik açıdan dezavantajlı olmaları gerekir, aksi takdirde TMS 17 ile ilgili dipnotta yer almalıdır.

Finansal tablo kullanıcılarının doğru kararları verebilmeleri için finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Bu bağlamda TMS 37'nin doğru bir şekilde uygulanması da kullanıcılar açısından oldukça önemlidir. Şirketlerin bu standardın hükümlerini yerine getirebilmeleri için standardın konusuna giren olayların iyice anlaşılması, analiz edilmesi ve doğru bir şekilde yansıtılması büyük önem taşımaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemeleri doğrultusunda, hem TMSK'ya hem de SPK'ya bazı görevler düşmektedir. Bu görevlerin en önemlisi eğitimler verilerek, seminerler düzenlenerek, standardın daha iyi anlaşılması mümkün olacaktır. Böylece standartta belirtilen konular özümsemiş olacak ve gerekli açıklamaların istenildiği şekilde yapılarak finansal tablo ilgililerinin ihtiyaçları giderilecektir. TMS 37'nin kapsamına giren olaylarla ilgili olarak verilecek örnekler, konuların anlaşılması için yapılacak yorumlar ve yayınlanacak bültenlerle, muhasebe uygulayıcıları açısından standardın anlaşılması için, iyi bir yoldur. Bu konuda TMSK, SPK ve şirketler üzerine düşen görevleri yerine getirmelidirler.

**EKLER**

**EK 1- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Kabul Edilen  
Uluslararası Muhasebe Standartları ve Yayımlanan Uluslararası Finansal  
Raporlama Standartları**

|        |                                                                                      |                                                                        |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| UMS 1  | Presentation of Financial Statements                                                 | Finansal Tabloların Sunuluşu                                           |
| UMS 2  | Inventories                                                                          | Stoklar                                                                |
| UMS 3  | Consolidated Financial Statements                                                    | Yürürlükten kaldırıldı, yerini UMS 27 ve UMS 28 aldı                   |
| UMS 4  | Depreciation Accounting                                                              | Yürürlükten kaldırıldı, yerini UMS 16 ve UMS 38 aldı                   |
| UMS 5  | Information to be Disclosed in Financial Statements                                  | Yürürlükten kaldırıldı, yerini UMS 1 aldı                              |
| UMS 6  | Accounting Responses to Changing Prices                                              | Yürürlükten kaldırıldı, yerini UMS 15 aldı                             |
| UMS 7  | Cash Flow Statements                                                                 | Nakit Akış Tabloları                                                   |
| UMS 8  | Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies | Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar |
| UMS 9  | Accounting for Research and Development Activities                                   | Yürürlükten kaldırıldı, yerini UMS 38 aldı                             |
| UMS 10 | Events After the Balance Sheet Date                                                  | Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar                                     |
| UMS 11 | Construction Contracts                                                               | İnşaat Sözleşmeleri                                                    |
| UMS 12 | Income Taxes                                                                         | Gelir Vergileri                                                        |
| UMS 13 | Presentation of Current Assets and Current Liabilities                               | Yürürlükten kaldırıldı, yerini UMS 1 aldı                              |
| UMS 14 | Segment Reporting                                                                    | Bölgelere Göre Raporlama                                               |

|        |                                                                                     |                                                                                    |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| UMS 15 | Information Reflecting the Effects of Changes Prices                                | Fiyat Değişmelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler                                  |
| UMS 16 | Property, Plant and Equipment                                                       | Maddi Duran Varlıklar (Arazi, bina, fabrika ve araç gereçler)                      |
| UMS 17 | Leases                                                                              | Kiralama İşlemleri                                                                 |
| UMS 18 | Revenue                                                                             | Hasılat                                                                            |
| UMS 19 | Employee Benefits                                                                   | Çalışanlara Sağlanan Faydalar                                                      |
| UMS 20 | Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance            | Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması      |
| UMS 21 | The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate                                     | Kur Değişiminin Etkileri                                                           |
| UMS 22 | Business Combinations                                                               | Şirket Birleşmeleri                                                                |
| UMS 23 | Borrowing Costs                                                                     | Borçlanma Maliyetleri                                                              |
| UMS 24 | Related Party Disclosures                                                           | İlişkili Taraf Açıklamaları                                                        |
| UMS 25 | Accounting for Investments                                                          | Yürürlükten kaldırıldı. Yerini UMS 39 ve UMS 40 aldı.                              |
| UMS 26 | Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans                                | Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama                          |
| UMS 27 | Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries    | Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar                                            |
| UMS 28 | Accounting for Investments in Associates                                            | İştiraklerdeki Yatırımlar                                                          |
| UMS 29 | Financial Reporting in Hyperinflationary Economies                                  | Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama                                 |
| UMS 30 | Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions | Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar |

|        |                                                                    |                                                                     |
|--------|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| UMS 31 | Financial Reporting of Interests in Joint Ventures                 | İş Ortaklıklarındaki Paylar                                         |
| UMS 32 | Financial Instruments: Disclosures and Presentation                | Finansal Araçlar : Sunum                                            |
| UMS 33 | Earnings per Share                                                 | Hisse Başına Kazanç                                                 |
| UMS 34 | Interim Financial Reporting                                        | Ara Dönem Finansal Raporlama                                        |
| UMS 35 | Discontinuing Operations                                           | Devam Etmeyen Faaliyetler                                           |
| UMS 36 | Impairment of Assets                                               | Varlıklarda Değer Düşüklüğü                                         |
| UMS 37 | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets           | Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar                   |
| UMS 38 | Intangible Assets                                                  | Maddi Olmayan Duran Varlıklar                                       |
| UMS 39 | Financial Instruments: Recognition and Measurement                 | Finansal Araçlar : Muhasebeleştirme ve Ölçme                        |
| UMS 40 | Investment Property                                                | Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller                                      |
| UMS 41 | Agriculture                                                        | Tarımsal Faaliyetler                                                |
| UFRS 1 | First-time Adoption of International Financial Reporting Standards | Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ilk Uygulaması      |
| UFRS 2 | Share-based Payment                                                | Hisse Bazlı Ödemeler                                                |
| UFRS 3 | Business Combinations                                              | İşletme Birleşmeleri                                                |
| UFRS 4 | Insurance Contracts                                                | Sigorta Sözleşmeleri                                                |
| UFRS 5 | Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations       | Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler |



|        |                                                  |                                                        |
|--------|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| UFRS 6 | Exploration for and Evaluation of Mineral Assets | Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi |
| UFRS 7 | Financial Instrument-Disclosures                 | Finansal Araçlar : Açıklamalar                         |

**EK 2- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Finansal  
Muhasebe Standardı Bildirgeleri**

|        |                                                                                                                                        |                                                                                                                           |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO. 1  | <i>Disclosure of Foreign Currency Translation Information</i><br>(Issue Date 12/73)                                                    | Yabancı Para Dönüştürülmesi Bilgisinin Açıklanması                                                                        |
| NO. 2  | <i>Accounting for Research and Development Costs</i><br>(Issue Date 10/74)                                                             | Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                 |
| NO. 3  | <i>Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements—an amendment of APB Opinion No. 28</i><br>(Issue Date 12/74)           | Ara Dönem Mali Tablolarda Muhasebeleştirme Değişimlerinin Raporlanması – APB Görüş No. 28'e Değişiklik                    |
| NO. 4  | <i>Reporting Gains and Losses from Extinguishment of Debt—an amendment of APB Opinion No. 30</i><br>(Issue Date 3/75)                  | Borcun Feshinden Kaynaklanan Kazanç ve Zararların Raporlanması – APB Görüş No. 30'a Değişiklik                            |
| NO. 5  | <i>Accounting for Contingencies</i><br>(Issue Date 3/75)                                                                               | Koşullu Olayların Muhasebeleştirilmesi                                                                                    |
| NO. 6  | <i>Classification of Short-Term Obligations Expected to be Refinanced—an amendment of ARB No. 43, Chapter 3A</i><br>(Issue Date 5/75)  | Yeniden Finanse Edilmesi Beklenen Kısa Vadeli Yükümlülüklerin Sınıflandırılması – APB Görüş No. 43 Bölüm 3A'ya Değişiklik |
| NO. 7  | <i>Accounting and Reporting by Development Stage Enterprises</i><br>(Issue Date 6/75)                                                  | Geliştirme Aşaması İşletmelerince Muhasebe ve Raporlama                                                                   |
| NO. 8  | <i>Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements</i><br>(Issue Date 10/75) | Yabancı Paralı İşlemler ve Yabancı Paralı Mali Tabloların Dönüştürülmesinin Muhasebeleştirilmesi                          |
| NO. 9  | <i>Accounting for Income Taxes: Oil and Gas Producing Companies—an amendment of APB Opinions No. 11 and 23</i><br>(Issue Date 10/75)   | Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi: Petrol ve Gaz Üretim Şirketleri – APB Görüş No. 11 ve 23'e Değişiklik            |
| NO. 10 | <i>Extension of "Grandfather" Provisions for Business Combinations—an amendment of APB Opinion No. 16</i><br>(Issue Date 10/75)        | İşletme Birleşmeleri İçin "Büyükbaba" Karşılıklarının Uzatılması – APB Görüş No. 16'ya Değişiklik                         |
| NO. 11 | <i>Accounting for Contingencies: Transition Method—an amendment of FASB Statement No. 5</i><br>(Issue Date 12/75)                      | Koşullu Olayların Muhasebeleştirilmesi: Geçiş Yöntemi – FASB Bildirge No. 5'e Değişiklik                                  |
| NO. 12 | <i>Accounting for Certain Marketable Securities</i><br>(Issue Date 12/75)                                                              | Belirli Menkul Kıymetlerin Muhasebeleştirilmesi                                                                           |
| NO. 13 | <i>Accounting for Leases</i><br>(Issue Date 11/76)                                                                                     | Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                |
| NO. 14 | <i>Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise</i><br>(Issue Date 12/76)                                                 | İşletme Bölümleri İçin Finansal Raporlama                                                                                 |
| NO. 15 | <i>Accounting by Debtors and Creditors for Troubled Debt Restructurings</i><br>(Issue Date 6/77)                                       | Sorunlu Borç Yeniden Düzenlemelerinin Borçlular ve Alacaklılarca Muhasebeleştirilmesi                                     |

|        |                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                      |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO. 16 | <i>Prior Period Adjustments</i><br>(Issue Date 6/77)                                                                                                                                        | Önceki Dönem Düzeltmeleri                                                                                                                            |
| NO. 17 | <i>Accounting for Leases: Initial Direct Costs—an amendment of FASB Statement No. 13</i><br>(Issue Date 11/77)                                                                              | Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: Direkt Maliyetler – FASB Bildirge No. 13'e Değişiklik                                                    |
| NO. 18 | <i>Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise: Interim Financial Statements—an amendment of FASB Statement No. 14</i><br>(Issue Date 11/77)                                  | İşletme Bölümleri İçin Finansal Raporlama: Ara Dönem Mali Tablolar – FASB Bildirge No. 14'e Değişiklik                                               |
| NO. 19 | <i>Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies</i><br>(Issue Date 12/77)                                                                                          | Petrol ve Gaz Üretim Şirketlerinde Finansal Muhasebe ve Raporlama                                                                                    |
| NO. 20 | <i>Accounting for Forward Exchange Contracts—an amendment of FASB Statement No. 8</i><br>(Issue Date 12/77)                                                                                 | Vadeli Döviz Alım Satım Kontratlarının Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 8'e Değişiklik                                                       |
| NO. 21 | <i>Suspension of the Reporting of Earnings per Share and Segment Information by Nonpublic Enterprises—an amendment of APB Opinion No. 15 and FASB Statement No. 14</i><br>(Issue Date 4/78) | Kamu-dışı İşletmelerce Hisse Başına Kazanç ve Bölüm Bilgisinin Raporlanmasının Kaldırılması – APB Görüş No. 15 ve FASB Bildirge No. 14'e Değişiklik  |
| NO. 22 | <i>Changes in the Provisions of Lease Agreements Resulting from Refundings of Tax-Exempt Debt—an amendment of FASB Statement No. 13</i><br>(Issue Date 6/78)                                | Kiralama (Lease) Anlaşması Koşullarında Vergiden Muaf Borçların Yeniden Fonlanmasından Kaynaklanan Değişiklikler – FASB Bildirge No. 13'e Değişiklik |
| NO. 23 | <i>Inception of the Lease—an amendment of FASB Statement No. 13</i><br>(Issue Date 8/78)                                                                                                    | Kiranın Başlangıcı - – FASB Bildirge No. 13'e Değişiklik                                                                                             |
| NO. 24 | <i>Reporting Segment Information in Financial Statements that are Presented in Another Enterprise's Financial Report—an amendment of FASB Statement No. 14</i><br>(Issue Date 12/78)        | Başka Bir Şirketin Finansal Raporunda Sunulan Finansal Tablolarda Bölüm Bilgisinin Raporlanması – FASB Bildirge No. 14'e Değişiklik                  |
| NO. 25 | <i>Suspension of Certain Accounting Requirements for Oil and Gas Producing Companies—an amendment of FASB Statement No. 19</i><br>(Issue Date 2/79)                                         | Petrol ve Gaz Üretim Şirketleri İçin Belirli Muhasebe Zorunluluklarının Kaldırılması – FASB Bildirge No. 19'a Değişiklik                             |
| NO. 26 | <i>Profit Recognition on Sales-Type Leases of Real Estate—an amendment of FASB Statement No. 13</i><br>(Issue Date 4/79)                                                                    | Gayri Menkullerin Satış Türü Kiralarında Karın Tanınması – FASB Bildirge No. 13'e Değişiklik                                                         |
| NO. 27 | <i>Classification of Renewals or Extensions of Existing Sales-Type or Direct Financing Leases—an amendment of FASB Statement No. 13</i><br>(Issue Date 5/79)                                | Varolan Satış Türü veya Direkt Finansman Kiralarının Yenilenmeleri ya da Uzatılmalarının Sınıflandırılması – FASB Bildirge No. 13'e Değişiklik       |
| NO. 28 | <i>Accounting for Sales with Leasebacks—an amendment of FASB Statement No. 13</i><br>(Issue Date 5/79)                                                                                      | Geri Kiralamalı Satışların Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 13'e Değişiklik                                                                  |
| NO. 29 | <i>Determining Contingent Rentals—an amendment of FASB Statement No. 13</i><br>(Issue Date 6/79)                                                                                            | Şarta Bağlı Kira Bedellerinin Belirlenmesi – FASB Bildirge No. 13'e Değişiklik                                                                       |
| NO. 30 | <i>Disclosure of Information about Major Customers—an amendment of FASB Statement No. 14</i><br>(Issue Date 8/79)                                                                           | Önemli Müşterilerle İlgili Bilginin Açıklanması – FASB Bildirge No. 14'e Değişiklik                                                                  |

|        |                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                               |
|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO. 31 | <i>Accounting for Tax Benefits Related to U.K. Tax Legislation Concerning Stock Relief</i><br>(Issue Date 9/79)                                                                                            | Hisse Başıını İçeren Birleşik Krallık Vergi Mevzuatıyla İlgili Vergi Faydalarının Muhasebeleştirilmesi                                                                        |
| NO. 32 | <i>Specialized Accounting and Reporting Principles and Practices in AICPA Statements of Position and Guides on Accounting and Auditing Matters—an amendment of APB Opinion No. 20</i><br>(Issue Date 9/79) | Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Tarafından Yayınlanan Muhasebe ve Denetim Bildirimlerinin Dayanağı olan Muhasebe ve Raporlama Genel İlkeleri – Değişiklik no ;20 |
| NO. 33 | <i>Financial Reporting and Changing Prices</i><br>(Issue Date 9/79)                                                                                                                                        | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar                                                                                                                                        |
| NO. 34 | <i>Capitalization of Interest Cost</i><br>(Issue Date 10/79)                                                                                                                                               | Faiz Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi                                                                                                                                         |
| NO. 35 | <i>Accounting and Reporting by Defined Benefit Pension Plans</i><br>(Issue Date 3/80)                                                                                                                      | Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama                                                                                                                     |
| NO. 36 | <i>Disclosure of Pension Information—an amendment of APB Opinion No. 8</i><br>(Issue Date 5/80)                                                                                                            | Emekli Aylığı Bilgisinin Açıklanması – APB Görüş No. 8'e Değişiklik                                                                                                           |
| NO. 37 | <i>Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes—an amendment of APB Opinion No. 11</i><br>(Issue Date 7/80)                                                                                       | Ertelenmiş Gelir Vergilerinin Bilanço Sınıflandırılması – APB Görüş No. 11'e Değişiklik                                                                                       |
| NO. 38 | <i>Accounting for Preacquisition Contingencies of Purchased Enterprises—an amendment of APB Opinion No. 16</i><br>(Issue Date 9/80)                                                                        | Satın Alınmış Teşebbüslerin Alım Öncesi Olasılıklarının Muhasebeleştirilmesi – APB Görüş No. 16'ya Değişiklik                                                                 |
| NO. 39 | <i>Financial Reporting and Changing Prices: Specialized Assets-Mining and Oil and Gas—a supplement to FASB Statement No. 33</i><br>(Issue Date 10/80)                                                      | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar: Özel Varlıklar-Madenler ve Petrol ve Gaz – FASB Bildirge No. 33'e Ek                                                                  |
| NO. 40 | <i>Financial Reporting and Changing Prices: Specialized Assets-Timberlands and Growing Timber—a supplement to FASB Statement No. 33</i><br>(Issue Date 11/80)                                              | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar: Özel Varlıklar-Ormanlık Alanlar ve Yetişen Ormanlar – FASB Bildirge No. 33'e Ek                                                       |
| NO. 41 | <i>Financial Reporting and Changing Prices: Specialized Assets-Income-Producing Real Estate—a supplement to FASB Statement No. 33</i><br>(Issue Date 11/80)                                                | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar: Özel Varlıklar-Gelir Yaratıcı Gayri Menkuller – FASB Bildirge No. 33'e Ek                                                             |
| NO. 42 | <i>Determining Materiality for Capitalization of Interest Cost—an amendment of FASB Statement No. 34</i><br>(Issue Date 11/80)                                                                             | Faiz Maliyetlerinin Aktifleştirilmesinde Önemliliğin Belirlenmesi - FASB Bildirge No. 34'e Değişiklik                                                                         |
| NO. 43 | <i>Accounting for Compensated Absences</i><br>(Issue Date 11/80)                                                                                                                                           | Tazmin Edilmiş Devamsızlıkların Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                          |
| NO. 44 | <i>Accounting for Intangible Assets of Motor Carriers—an amendment of Chapter 5 of ARB No. 43 and an interpretation of APB Opinions 17 and 30</i><br>(Issue Date 12/80)                                    | Motor Taşıyıcıların Maddi Olmayan Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi – ARB Görüş No. 43 Bölüm 5'e Değişiklik ve APB Görüş No. 17 ve 30'un Yorumlanması                        |
| NO. 45 | <i>Accounting for Franchise Fee Revenue</i><br>(Issue Date 3/81)                                                                                                                                           | İmtiyaz Gelirinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                        |
| NO. 46 | <i>Financial Reporting and Changing Prices: Motion Picture Films</i><br>(Issue Date 3/81)                                                                                                                  | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar: Sinema Filmleri                                                                                                                       |
| NO. 47 | <i>Disclosure of Long-Term Obligations</i><br>(Issue Date 3/81)                                                                                                                                            | Uzun Vadeli Yükümlülüklerin Açıklanması                                                                                                                                       |
| NO. 48 | <i>Revenue Recognition When Right of Return Exists</i><br>(Issue Date 6/81)                                                                                                                                | İade Hakkı Var Olduğunda Gelirin Tanınması                                                                                                                                    |

|        |                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO. 49 | <i>Accounting for Product Financing Arrangements</i><br>(Issue Date 6/81)                                                                                                                                                                                               | Mamül Finansman Düzenlemelerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                                                                        |
| NO. 50 | <i>Financial Reporting in the Record and Music Industry</i><br>(Issue Date 11/81)                                                                                                                                                                                       | Kayıt ve Müzik Sektöründe Finansal Raporlama                                                                                                                                                                                                                                 |
| NO. 51 | <i>Financial Reporting by Cable Television Companies</i><br>(Issue Date 11/81)                                                                                                                                                                                          | Kablolu Televizyon Şirketlerince Finansal Raporlama                                                                                                                                                                                                                          |
| NO. 52 | <i>Foreign Currency Translation</i><br>(Issue Date 12/81)                                                                                                                                                                                                               | Yabancı Para Dönüştürülmesi                                                                                                                                                                                                                                                  |
| NO. 53 | <i>Financial Reporting by Producers and Distributors of Motion Picture Films</i><br>(Issue Date 12/81)                                                                                                                                                                  | Sinema Film Yapımcıları ve Dağıtıcıları Tarafından Finansal Raporlama                                                                                                                                                                                                        |
| NO.54  | <i>Financial Reporting and Changing Prices: Investment Companies—an amendment of FASB Statement No. 33</i><br>(Issue Date 1/82)                                                                                                                                         | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar: Yatırım Şirketleri - FASB Bildirge No. 33'e Değişiklik                                                                                                                                                                               |
| NO. 55 | <i>Determining whether a Convertible Security is a Common Stock Equivalent—an amendment of APB Opinion No. 15</i><br>(Issue Date 2/82)                                                                                                                                  | Dönüştürülebilir Menkul Kıymetin Adı Hisse Eşdeğeri Olup Olmadığının Belirlenmesi – APB Görüş No. 15'e Değişiklik                                                                                                                                                            |
| NO. 56 | <i>Designation of AICPA Guide and Statement of Position (SOP) 81-1 on Contractor Accounting and SOP 81-2 concerning Hospital-Related Organizations as Preferable for Purposes of Applying APB Opinion 20—an amendment of FASB Statement No. 32</i><br>(Issue Date 2/82) | APB Görüş No. 20'nin Uygulanması Amacıyla AICPA Rehber ve Sözleşme Yapan Kişinin Muhasebeleştirilmesiyle İlgili 81-1 Duruş Tablosu ve Hastane İlişkili Organizasyonları İlgilendiren 81-2 Duruş Tablosunun Tercih Edilir Tayin Edilmesi – FASB Bildirge No. 32'ye Değişiklik |
| NO. 57 | <i>Related Party Disclosures</i><br>(Issue Date 3/82)                                                                                                                                                                                                                   | İlişkili Taraf Açıklamaları                                                                                                                                                                                                                                                  |
| NO.58  | <i>Capitalization of Interest Cost in Financial Statements that Include Investments Accounted for by the Equity Method—an amendment of FASB Statement No. 34</i><br>(Issue Date 4/82)                                                                                   | Özkaynak Yöntemine göre Muhasebeleştirilen Yatırımları İçeren Mali Tablolardaki Faiz Maliyetinin Aktifleştirilmesi – FASB Bildirge No. 34'e Değişiklik                                                                                                                       |
| NO. 59 | <i>Deferral of the Effective Date of Certain Accounting Requirements for Pension Plans of State and Local Governmental Units—an amendment of FASB Statement No. 35</i><br>(Issue Date 4/82)                                                                             | Eyalet ve Yerel Devlet Birimlerinin Emeklilik Planları İçin Belirli Muhasebe Zorunluluklarının Geçerli Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 35'e Değişiklik                                                                                                             |
| NO. 60 | <i>Accounting and Reporting by Insurance Enterprises</i><br>(Issue Date 6/82)                                                                                                                                                                                           | Sigorta Şirketlerince Muhasebe ve Raporlama                                                                                                                                                                                                                                  |
| NO. 61 | <i>Accounting for Title Plant</i><br>(Issue Date 6/82)                                                                                                                                                                                                                  | Demirbaş Ortaya Çıkarma Mülkiyet Hakkının Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                                                               |
| NO. 62 | <i>Capitalization of Interest Cost in Situations Involving Certain Tax-Exempt Borrowings and Certain Gifts and Grants—an amendment of FASB Statement No. 34</i><br>(Issue Date 6/82)                                                                                    | Belirli Vergiden Muaf Borçlanmalar ve Belirli Hediye ve Bağışları İçeren Durumlarda Faiz Maliyetinin Aktifleştirilmesi – FASB Bildirge No. 34'e Değişiklik                                                                                                                   |
| NO. 63 | <i>Financial Reporting by Broadcasters</i><br>(Issue Date 6/82)                                                                                                                                                                                                         | Yayımcılar Tarafından Finansal Raporlama                                                                                                                                                                                                                                     |

|        |                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                           |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO. 64 | <i>Extinguishments of Debt Made to Satisfy Sinking-Fund Requirements—an amendment of FASB Statement No. 4</i><br>(Issue Date 9/82)                                                                                               | Amortisman Fonu Zorunluluklarını Yerine Getirmek İçin Yapılan Borç Fesihleri – FASB Bildirge No. 4'e Değişiklik                                                                           |
| NO. 65 | <i>Accounting for Certain Mortgage Banking Activities</i><br>(Issue Date 9/82)                                                                                                                                                   | Belirli Mortgage Bankacılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                          |
| NO. 66 | <i>Accounting for Sales of Real Estate</i><br>(Issue Date 10/82)                                                                                                                                                                 | Gayri Menkul Satışlarının Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                            |
| NO. 67 | <i>Accounting for Costs and Initial Rental Operations of Real Estate Projects</i><br>(Issue Date 10/82)                                                                                                                          | Gayri Menkul Projelerinin Maliyetleri ve İlk Kira İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                       |
| NO. 68 | <i>Research and Development Arrangements</i><br>(Issue Date 10/82)                                                                                                                                                               | Araştırma ve Geliştirme Düzenlemeleri                                                                                                                                                     |
| NO. 69 | <i>Disclosures about Oil and Gas Producing Activities—an amendment of FASB Statements 19, 25, 33, and 39</i>                                                                                                                     | Petrol ve Gaz Üretim Faaliyetleriyle İlgili Açıklamalar – FASB Bildirge No. 19, 25, 33 ve 39'a Değişiklik                                                                                 |
| NO. 70 | <i>Financial Reporting and Changing Prices: Foreign Currency Translation—an amendment of FASB Statement No. 33</i><br>(Issue Date 12/82)                                                                                         | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar: Yabancı Para Dönüştürülmesi – FASB Bildirge No. 33'e Değişiklik                                                                                   |
| NO. 71 | <i>Accounting for the Effects of Certain Types of Regulation</i><br>(Issue Date 12/82)                                                                                                                                           | Belirli Düzenlemelerin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                   |
| NO. 72 | <i>Accounting for Certain Acquisitions of Banking or Thrift Institutions—an amendment of APB Opinion No. 17, an interpretation of APB Opinions 16 and 17, and an amendment of FASB Interpretation No. 9</i><br>(Issue Date 2/83) | Bankacılık veya Tasarruf Kurumlarının Belirli Edinmelerinin Muhasebeleştirilmesi – APB Görüş No. 17'ye Değişiklik ve APB Görüş 16 ve 17'nin Yorumlanması ve FASB Yorum No. 9'a Değişiklik |
| NO. 73 | <i>Reporting a Change in Accounting for Railroad Track Structures—an amendment of APB Opinion No. 20</i><br>(Issue Date 8/83)                                                                                                    | Demiryolu Yapılarının Muhasebeleştirilmesinde Değişimin Raporlanması – APB Görüş No. 20'ye Değişiklik                                                                                     |
| NO. 74 | <i>Accounting for Special Termination Benefits Paid to Employees</i><br>(Issue Date 8/83)                                                                                                                                        | İşçilere Ödenen Özel Yardımların Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                     |
| NO. 75 | <i>Deferral of the Effective Date of Certain Accounting Requirements for Pension Plans of State and Local Governmental Units—an amendment of FASB Statement No. 35</i><br>(Issue Date 11/83)                                     | Eyalet ve Yerel Devlet Birimlerinin Emeklilik Planları İçin Belirli Muhasebe Zorunluluklarının Geçerli Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 35'e Değişiklik                          |
| NO. 76 | <i>Extinguishment of Debt—an amendment of APB Opinion No. 26</i><br>(Issue Date 11/83)                                                                                                                                           | Borcun Sona Ermesi – APB Görüş No. 26'ya Değişiklik                                                                                                                                       |
| NO. 77 | <i>Reporting by Transferors for Transfers of Receivables with Recourse</i><br>(Issue Date 12/83)                                                                                                                                 | Rücu Hakkı Olan Alacakların Devrinde Devreden Raporlaması                                                                                                                                 |
| NO. 78 | <i>Classification of Obligations That Are Callable by the Creditor—an amendment of ARB No. 43, Chapter 3A</i><br>(Issue Date 12/83)                                                                                              | Alacaklı Tarafından Çağrılabilir Yükümlülüklerin Sınıflandırılması – ARB No. 43 Bölüm 3A'ya Değişiklik                                                                                    |

|        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO. 79 | <i>Elimination of Certain Disclosures for Business Combinations by Nonpublic Enterprises—an amendment of APB Opinion No. 16</i><br>(Issue Date 2/84)                                                                                                                                                                                         | Kamu-dışı Şirketlerin Birleşmelerinde Belirli Açıklamaların Kaldırılması – APB Görüş No. 16'ya Değişiklik                                                                                                                                                                                |
| NO. 80 | <i>Accounting for Futures Contracts</i><br>(Issue Date 8/84)                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Vadeli İş Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                                                                                           |
| NO. 81 | <i>Disclosure of Postretirement Health Care and Life Insurance Benefits</i><br>(Issue Date 11/84)                                                                                                                                                                                                                                            | Emeklilik Sonrası Sağlık Bakım ve Hayat Sigortası Yardımlarının Açıklanması                                                                                                                                                                                                              |
| NO. 82 | <i>Financial Reporting and Changing Prices: Elimination of Certain Disclosures—an amendment of FASB Statement No. 33</i><br>(Issue Date 11/84)                                                                                                                                                                                               | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar: Belirli Açıklamaların Kaldırılması – FASB Bildirge No. 33'e Değişiklik                                                                                                                                                                           |
| NO. 83 | <i>Designation of AICPA Guides and Statement of Position on Accounting by Brokers and Dealers in Securities, by Employee Benefit Plans, and by Banks as Preferable for Purposes of Applying APB Opinion 20—an amendment FASB Statement No. 32 and APB Opinion No. 30 and a rescission of FASB Interpretation No. 10</i><br>(Issue Date 3/85) | APB Görüş No. 20'nin Uygulanması Amacıyla Menkul Kıymetlerde Brokrlar ve Satıcılar, İşçi Hak Planları, Bankalar için AICPA Rehberleri ve Muhasebede Durum Tablosunun Tercih Edilir Tayin Edilmesi – FASB Bildirge No. 32 ve APB Görüş No. 30'a Değişiklik ve FASB Yorum No. 10'nun Feshi |
| NO. 84 | <i>Induced Conversions of Convertible Debt—an amendment of APB Opinion No. 26</i><br>(Issue Date 3/85)                                                                                                                                                                                                                                       | Dönüştürülebilir Borçların Teşvik Edilmiş Dönüşümü – APB Görüş No. 26'ya Değişiklik                                                                                                                                                                                                      |
| NO. 85 | <i>Yield Test for Determining whether a Convertible Security is a Common Stock Equivalent—an amendment of APB Opinion No. 15</i><br>(Issue Date 3/85)                                                                                                                                                                                        | Dönüştürülebilir Menkul Kıymetin Adı Hisse Eşdeğeri Olup Olmadığının Belirlenmesi İçin Getiri Testi – APB Görüş No. 15'e Değişiklik                                                                                                                                                      |
| NO. 86 | <i>Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold, Leased, or Otherwise Marketed</i><br>(Issue Date 8/85)                                                                                                                                                                                                                          | Satılacak, Kiralanacak ya da Başka Şekilde Pazarlanacak Bilgisayar Yazılım Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                           |
| NO. 87 | <i>Employers' Accounting for Pensions</i><br>(Issue Date 12/85)                                                                                                                                                                                                                                                                              | Emeklilik İçin İşverenlerin Muhasebesi                                                                                                                                                                                                                                                   |
| NO. 88 | <i>Employers' Accounting for Settlements and Curtailments of Defined Benefit Pension Plans and for Termination Benefits</i><br>(Issue Date 12/85)                                                                                                                                                                                            | Tanımlanmış Emeklilik Fayda Planları ve Sonlandırma Faydalarının Ödenmesi ve Kısılmasının İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                              |
| NO. 89 | <i>Financial Reporting and Changing Prices</i><br>(Issue Date 12/86)                                                                                                                                                                                                                                                                         | Finansal Raporlama ve Değişen Fiyatlar                                                                                                                                                                                                                                                   |
| NO. 90 | <i>Regulated Enterprises-Accounting for Abandonments and Disallowances of Plant Costs—an amendment of FASB Statement No. 71</i><br>(Issue Date 12/86)                                                                                                                                                                                        | Düzenlenmiş İşletmeler- Fabrika Maliyetlerinin Hizmet Dışı Bırakılması ve Kabul Edilmemesinin Muhasebeleştirilmesi- FASB Bildirge No. 71'e Değişiklik                                                                                                                                    |
| NO. 91 | <i>Accounting for Nonrefundable Fees and Costs Associated with Originating or Acquiring Loans and Initial Direct Costs of Leases—an amendment of FASB Statements No. 13, 60, and 65 and a rescission of FASB Statement No. 17</i><br>(Issue Date 12/86)                                                                                      | Borçların Yaratılması veya Alınması ve Kiralamanın İlk Direkt Maliyetleri ile İlgili İadesi Olmayan Ücret ve Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 13, 60 ve 65'e Değişiklik                                                                                             |
| NO. 92 | <i>Regulated Enterprises-Accounting for Phase-in Plans—an amendment of FASB Statement No. 71</i><br>(Issue Date 8/87)                                                                                                                                                                                                                        | Düzenlenmiş İşletmeler-Kademeli Planların Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 71'e Değişiklik                                                                                                                                                                                       |

|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO. 93     | <i>Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations</i><br>(Issue Date 8/87)                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Amortismanın Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerce Tanınması                                                                                                                                                                                                                   |
| NO. 94     | <i>Consolidation of All Majority-owned Subsidiaries—<br/>an amendment of ARB No. 51, with related<br/>amendments of APB Opinion No. 18 and ARB No.<br/>43, Chapter 12</i><br>(Issue Date 10/87)                                                                                                                                                                                      | Tüm Çoğunluk Mülkiyeti Bulunan Bağlı Şirketlerin<br>Konsolidasyonu – ARB No. 51’e Değişiklik, APB Görüş No. 18 ve<br>ARB No. 43 Bölüm 12’ye İlgili Değişikliklerle Birlikte                                                                                              |
| NO. 95     | <i>Statement of Cash Flows</i><br>(Issue Date 11/87)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Nakit Akım Tablosu                                                                                                                                                                                                                                                       |
| NO. 96     | <i>Accounting for Income Taxes</i><br>(Issue Date 12/87)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                                                                                  |
| NO. 97     | <i>Accounting and Reporting by Insurance<br/>Enterprises for Certain Long-Duration Contracts<br/>and for Realized Gains and Losses from the Sale<br/>of Investments</i><br>(Issue Date 12/87)                                                                                                                                                                                        | Belirli Uzun Süreli Kontratların ve Yatırımların Satışından<br>Gerçekleşmiş Kazançların ve Zararların Sigorta Şirketlerince<br>Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması                                                                                                      |
| NO. 98     | <i>Accounting for Leases: Sale-Leaseback<br/>Transactions Involving Real Estate, Sales-Type<br/>Leases of Real Estate, Definition of the Lease<br/>Term, and Initial Direct Costs of Direct Financing<br/>Leases—an amendment of FASB Statements No.<br/>13, 66, and 91 and a rescission of FASB<br/>Statement No. 26 and Technical Bulletin No. 79-<br/>11</i><br>(Issue Date 5/88) | Kiralama Muhasebesi : Sat Geri Kiralama İşlemleri ile İlgili<br>Gayrimenkuller, Kiralama Döneminin Tanımı, Türleri, Finansal Kiralama<br>Direkt Maliyetleri – FASB Bildirge No. 13, 66 ve 91’e Değişiklik ve FASB<br>Bildirge No. 26 ve Teknik Bülten No. 79-11’in Feshi |
| NO. 99     | <i>Deferral of the Effective Date of Recognition of<br/>Depreciation by Not-for-Profit Organizations—an<br/>amendment of FASB Statement No. 93</i><br>(Issue Date 9/88)                                                                                                                                                                                                              | Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerce Amortismanın Tanınması<br>Geçerlik Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 93’e<br>Değişiklik                                                                                                                                          |
| NO<br>100. | <i>Accounting for Income Taxes-Deferral of the<br/>Effective Date of FASB Statement No. 96—an<br/>amendment of FASB Statement<br/>No. 96</i><br>(Issue Date 12/88)                                                                                                                                                                                                                   | Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi - FASB Bildirge No. 96<br>Geçerlik Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 96’ya<br>Değişiklik                                                                                                                                 |
| NO.<br>101 | <i>Regulated Enterprises-Accounting for the<br/>Discontinuation of Application of FASB Statement<br/>No. 71</i><br>(Issue Date 12/88)                                                                                                                                                                                                                                                | Düzenlenmiş İşletmeler-FASB Bildirge No. 71 Uygulamasına Son<br>Verilmesinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                        |
| NO.<br>102 | <i>Statement of Cash Flows-Exemption of Certain<br/>Enterprises and Classification of Cash Flows from<br/>Certain Securities Acquired for Resale—an<br/>amendment of FASB Statement No. 95</i><br>(Issue Date 2/89)                                                                                                                                                                  | Nakit Akım Tablosu - Belirli İşletmelerin Muafiyeti ve Yeniden<br>Satış İçin Alınmış Belirli Menkul Kıymetlerden Nakit Akışlarının<br>Sınıflandırılması – FASB Bildirge No. 95’e Değişiklik                                                                              |
| NO.<br>103 | <i>Accounting for Income Taxes-Deferral of the<br/>Effective Date of FASB Statement No. 96—an<br/>amendment of FASB Statement<br/>No. 96</i><br>(Issue Date 12/89)                                                                                                                                                                                                                   | Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi-FASB Bildirge No. 96<br>Geçerlik Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 96’ya<br>Değişiklik                                                                                                                                   |
| NO.<br>104 | <i>Statement of Cash Flows-Net Reporting of Certain<br/>Cash Receipts and Cash Payments and<br/>Classification of Cash Flows from Hedging<br/>Transactions—an amendment of FASB Statement<br/>No. 95</i><br>(Issue Date 12/89)                                                                                                                                                       | Nakit Akım Tablosu – Hedging İşlemlerinden Nakit Akışlarının<br>Sınıflandırılması ve Belirli Nakit Girişleri ve Nakit Çıkışlarının Net<br>Raporlanması – FASB Bildirge No. 95’e Değişiklik                                                                               |
| NO.<br>105 | <i>Disclosure of Information about Financial<br/>Instruments with Off-Balance-Sheet Risk and<br/>Financial Instruments with Concentrations of<br/>Credit Risk</i><br>(Issue Date 3/90)                                                                                                                                                                                               | Bilanço Dışı Riskleri Olan Finansal Araçlar ve Kredi Riski Yoğun<br>Finansal Araçlar Hakkında Bilginin Açıklanması                                                                                                                                                       |



|            |                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                             |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO.<br>106 | <i>Employers' Accounting for Postretirement Benefits Other Than Pensions</i><br>(Issue Date 12/90)                                                                                                                                                 | Emekli Aylığı Dışındaki Diğer Emeklilik Sonrası Yardımların İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi                                                                                                               |
| NO.<br>107 | <i>Disclosures about Fair Value of Financial Instruments</i><br>(Issue Date 12/91)                                                                                                                                                                 | Finansal Araçların Makul Değeriyle İlgili Açıklamalar                                                                                                                                                       |
| NO.<br>108 | <i>Accounting for Income Taxes-Deferral of the Effective Date of FASB Statement No. 96—an amendment of FASB Statement No. 96</i><br>(Issue Date 12/91)                                                                                             | Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi-FASB Bildirge No. 96 Geçerlik Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 96'ya Değişiklik                                                                            |
| NO.<br>109 | <i>Accounting for Income Taxes</i><br>(Issue Date 2/92)                                                                                                                                                                                            | Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                     |
| NO.<br>110 | <i>Reporting by Defined Benefit Pension Plans of Investment Contracts—an amendment of FASB Statement No. 35</i><br>(Issue Date 8/92)                                                                                                               | Yatırım Kontratlarının Tanımlanmış Fayda Emeklilik Planları Raporlanması – FASB Bildirge No. 35'e Değişiklik                                                                                                |
| NO.<br>111 | <i>Rescission of FASB Statement No. 32 and Technical Corrections</i><br>(Issue Date 11/92)                                                                                                                                                         | FASB Bildirge No. 32'nin İptali ve Teknik Düzeltmeler                                                                                                                                                       |
| NO.<br>112 | <i>Employers' Accounting for Postemployment Benefits—an amendment of FASB Statements No. 5 and 43</i><br>(Issue Date 11/92)                                                                                                                        | Emeklilik Sonrası Yardımların İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 5 ve 43'e Değişiklik                                                                                                    |
| NO.<br>113 | <i>Accounting and Reporting for Reinsurance of Short-Duration and Long-Duration Contracts</i><br>(Issue Date 12/92)                                                                                                                                | Kısa Süreli ve Uzun Süreli Kontratların Reasüransının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması                                                                                                                  |
| NO.<br>114 | <i>Accounting by Creditors for Impairment of a Loan—an amendment of FASB Statements No. 5 and 15</i><br>(Issue Date 5/93)                                                                                                                          | Borcun Azalmasının Alacaklılarca Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 5 ve 15'e Değişiklik                                                                                                              |
| NO.<br>115 | <i>Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities</i><br>(Issue Date 5/93)                                                                                                                                                       | Borç ve Özkaynak Menkul Kıymetlerine Yapılan Belirli Yatırımların Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                      |
| NO.<br>116 | <i>Accounting for Contributions Received and Contributions Made</i><br>(Issue Date 6/93)                                                                                                                                                           | Alınan ve Yapılan Bağışların Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                           |
| NO.<br>117 | <i>Financial Statements of Not-for-Profit Organizations</i><br>(Issue Date 6/93)                                                                                                                                                                   | Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerin Mali Tabloları                                                                                                                                                              |
| NO.<br>118 | <i>Accounting by Creditors for Impairment of a Loan-Income Recognition and Disclosures—an amendment of FASB Statement No. 114</i><br>(Issue Date 10/94)                                                                                            | Borcun Azalmasının Alacaklılarca Muhasebeleştirilmesi – Gelirin Tanınması ve Açıklamalar – FASB Bildirge No. 114'e Değişiklik                                                                               |
| NO.<br>119 | <i>Disclosure about Derivative Financial Instruments and Fair Value of Financial Instruments</i><br>(Issue Date 10/94)                                                                                                                             | Türev Finansal Araçlar ve Finansal Araçların Makul Değeri İle İlgili Açıklamalar                                                                                                                            |
| NO.<br>120 | <i>Accounting and Reporting by Mutual Life Insurance Enterprises and by Insurance Enterprises for Certain Long-Duration Participating Contracts—an amendment of FASB Statements 60, 97, and 113 and Interpretation No. 40</i><br>(Issue Date 1/95) | Belirli Uzun Süreli Katılımcı Kontratların Karşılıklı Hayat Sigortası Şirketleri ve Sigorta Şirketlerince Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması – FASB Bildirge No. 60, 97, 113 ve Yorum No. 40'a Değişiklik |

|            |                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                       |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO.<br>121 | <i>Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of</i><br>(Issue Date 3/95)                                                                                      | Duran Varlıkların Değer Kayıplarının ve Elden Çıkarılacak Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                      |
| NO.<br>122 | <i>Accounting for Mortgage Servicing Rights—an amendment of FASB Statement No. 65</i><br>(Issue Date 5/95)                                                                                                      | Mortgage Hizmet Haklarının Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 65'e Değişiklik                                                                                                                                   |
| NO.<br>123 | <i>Accounting for Stock-Based Compensation</i><br>(Issue Date 10/95)                                                                                                                                            | Hisse Bazlı Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                                                           |
| NO.<br>124 | <i>Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations</i><br>(Issue Date 11/95)                                                                                                            | Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerce Tutulan Belirli Yatırımların Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                     |
| NO.<br>125 | <i>Accounting for Transfers and Servicing of Financial Assets and Extinguishments of Liabilities</i><br>(Issue Date 6/96)                                                                                       | Finansal Varlıkların Devri ve Servisi ve Borçların Feshinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                                      |
| NO.<br>126 | <i>Exemption from Certain Required Disclosures about Financial Instruments for Certain Nonpublic Entities—an amendment to FASB Statement No. 107</i><br>(Issue Date 12/96)                                      | Belirli Kamu-dışı Şirketlerin Finansal Araçlarla İlgili Belirli Zorunlu Açıklamalardan Muafiyeti – FASB Bildirge No. 107'ye Değişiklik                                                                                |
| NO.<br>127 | <i>Deferral of the Effective Date of Certain Provisions of FASB Statement No. 125—an amendment to FASB Statement No. 125</i><br>(Issue Date 12/96)                                                              | FASB Bildirge No. 125 Belirli Hükümlerinin Geçerlik Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 125'e Değişiklik                                                                                                        |
| NO.<br>128 | <i>Earnings per Share</i><br>(Issue Date 2/97)                                                                                                                                                                  | Hisse Başına Kazanç                                                                                                                                                                                                   |
| NO.<br>129 | <i>Disclosure of Information about Capital Structure</i><br>(Issue Date 2/97)                                                                                                                                   | Sermaye Yapısı Hakkında Bilginin Açıklanması                                                                                                                                                                          |
| NO.<br>130 | <i>Reporting Comprehensive Income</i><br>(Issue Date 6/97)                                                                                                                                                      | Kapsamlı Karın Raporlanması                                                                                                                                                                                           |
| NO.<br>131 | <i>Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information</i><br>(Issue Date 6/97)                                                                                                                 | İşletmenin Bölümleri ve İlişkili Bilgiyle İlgili Açıklamalar                                                                                                                                                          |
| NO.<br>132 | <i>Employers' Disclosures about Pensions and Other Postretirement Benefits—an amendment of FASB Statements No. 87, 88, and 106</i><br>(Issue Date 12/03)                                                        | Emekli Aylığı ve Diğer Emeklilik Sonrası Faydalar Hakkında İşverenlerin Açıklamaları – FASB Bildirge No. 87, 88 ve 106'ya Değişiklik                                                                                  |
| NO.<br>133 | <i>Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities</i><br>(Issue Date 6/98)                                                                                                                        | Emekli Aylığı ve Diğer Emeklilik Sonrası Haklarla İlgili İşveren Açıklamaları – FASB Bildirge No. 87, 88 ve 106'ya Değişiklik                                                                                         |
| NO.<br>134 | <i>Accounting for Mortgage-Backed Securities Retained after the Securitization of Mortgage Loans Held for Sale by a Mortgage Banking Enterprise—an amendment of FASB Statement No. 65</i><br>(Issue Date 10/98) | İpotek Bankacılık İşletmelerince Satış Amacıyla Elde Tutulan Kredilerin Menkul Kıymetleştirilmesinden Sonra Elde Tutulan İpotek Garantili Menkul Kıymetlerin Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 65'e Değişiklik |
| NO.<br>135 | <i>Rescission of FASB Statement No. 75 and Technical Corrections</i><br>(Issue Date 2/99)                                                                                                                       | FASB Bildirge No. 75'in Feshi ve Teknik Düzeltmeler                                                                                                                                                                   |

|            |                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                           |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO.<br>136 | <i>Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others</i><br>(Issue Date 6/99)                                       | Başkaları İçin Bağış Toplayan ve Tutan Kar Amacı Gütmeyen Şirketler veya Hayırsever Vakıflara Varlık Devri                                                                |
| NO.<br>137 | <i>Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities—Deferral of the Effective Date of FASB Statement No. 133—an amendment of FASB Statement No. 133</i><br>(Issue Date 6/99) | Belirli Türev Araçlar ve Belirli Hedging Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 133 Geçerlik Tarihinin Ertelenmesi – FASB Bildirge No. 133'e Değişiklik |
| NO.<br>138 | <i>Accounting for Certain Derivative Instruments and Certain Hedging Activities—an amendment of FASB Statement No. 133</i><br>(Issue Date 6/00)                                          | Belirli Türev Araçlar ve Belirli Hedging Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 133'e Değişiklik                                                        |
| NO.<br>139 | <i>Rescission of FASB Statement No. 53 and amendments to FASB Statements No. 63, 89, and 121</i><br>(Issue Date 6/00)                                                                    | FASB Bildirge No. 53'ün Feshi ve FASB Bildirge No. 63, 89 ve 121'e Değişiklikler                                                                                          |
| NO.<br>140 | <i>Accounting for Transfers and Servicing of Financial Assets and Extinguishments of Liabilities—a replacement of FASB Statement No. 125</i><br>(Issue Date 9/00)                        | Finansal Varlıkların Devri ve Servisi ve Borçların Feshinin Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 125'in Yenilenmesi                                                   |
| NO.<br>141 | <i>Business Combinations</i><br>(Issue Date 6/01)                                                                                                                                        | İşletme Birleşmeleri                                                                                                                                                      |
| NO.<br>142 | <i>Goodwill and Other Intangible Assets</i><br>(Issue Date 6/01)                                                                                                                         | Şerefiye ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar                                                                                                                           |
| NO.<br>143 | <i>Accounting for Asset Retirement Obligations</i><br>(Issue Date 6/01)                                                                                                                  | Varlık Emeklilik Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi                                                                                                                   |
| NO.<br>144 | <i>Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets</i>                                                                                                                    | Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün veya Elden Çıkartılmasının Muhasebeleştirilmesi                                                                                      |
| NO.<br>145 | <i>Rescission of FASB Statements No. 4, 44, and 64, Amendment of FASB Statement No. 13, and Technical Corrections</i><br>(Issue Date 4/02)                                               | FASB Bildirge No. 4, 44 ve 64'ün Feshi, FASB Bildirge No. 13' Değişiklik ve Teknik Düzeltmeler                                                                            |
| NO.<br>146 | <i>Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities</i><br>(Issue Date 6/02)                                                                                             | Çıkış ve Elden Çıkartma Faaliyetleriyle İlgili Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi                                                                                          |
| NO.<br>147 | <i>Acquisitions of Certain Financial Institutions—an amendment of FASB Statements No. 72 and 144 and FASB Interpretation No. 9</i><br>(Issue Date 10/02)                                 | Belirli Finansal Kurumların Elde Edilmesi – FASB Bildirge No. 72 ve 144 ve FASB Yorum No. 9'a Değişiklik                                                                  |
| NO.<br>148 | <i>Accounting for Stock-Based Compensation—Transition and Disclosure—an amendment of FASB Statement No. 123</i><br>(Issue Date 12/02)                                                    | Hisse Bazlı Tazminatların Muhasebeleştirilmesi – Geçiş ve Açıklama – FASB Bildirge No. 123'e Değişiklik                                                                   |
| NO.<br>149 | <i>Amendment of Statement 133 on Derivative Instruments and Hedging Activities</i><br>(Issue Date 4/03)                                                                                  | Türev Araçlar ve Hedging Faaliyetleri İçin FASB Bildirge No. 133'e Değişiklik                                                                                             |
| NO.<br>150 | <i>Accounting for Certain Financial Instruments with Characteristics of both Liabilities and Equity</i><br>(Issue Date 5/03)                                                             | Borç ve Özkaynak Özelliklerini Birlikte Taşıyan Belirli Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi                                                                           |
| NO.<br>151 | <i>Inventory Costs—an amendment of ARB No. 43, Chapter 4</i><br>(Issue Date 11/04)                                                                                                       | Stok Maliyetleri – ARB No. 43 Bölüm 4'e Değişiklik                                                                                                                        |

|            |                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                         |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| NO.<br>152 | <i>Accounting for Real Estate Time-Sharing Transactions—an amendment of FASB Statements No. 66 and 67</i><br>(Issue Date 12/04)                                           | Gayri Menkul Zaman Paylaşım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 66 ve 67'ye Değişiklik                                                |
| NO.<br>153 | <i>Exchanges of Nonmonetary Assets—an amendment of APB Opinion No. 29</i><br>(Issue Date 12/04)                                                                           | Parasal Olmayan Varlıkların Değiştirilmesi – APB Görüş No. 29'a Değişiklik                                                                              |
| NO.<br>154 | <i>Accounting Changes and Error Corrections—a replacement of APB Opinion No. 20 and FASB Statement No. 3</i><br>(Issue Date 05/05)                                        | Muhasebeleştirme Değişimleri ve Hata Düzeltmeleri – APB Görüş No. 20 ve FASB Bildirge No. 3 Yenilenmesi                                                 |
| NO.<br>155 | <i>Accounting for Certain Hybrid Financial Instruments—an amendment of FASB Statements No. 133 and 140</i><br>(Issue Date 02/06)                                          | Belirli Melez Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 133 ve 140'a Değişiklik                                                       |
| NO.<br>156 | <i>Accounting for Servicing of Financial Assets—an amendment of FASB Statement No. 140</i><br>(Issue Date 03/06)                                                          | Finansal Varlıkların Sunulmasının Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 140'a Değişiklik                                                             |
| NO.<br>157 | <i>Fair Value Measurements</i><br>(Issue Date 09/06)                                                                                                                      | Makul Değer Ölçümleri                                                                                                                                   |
| NO.<br>158 | <i>Employers' Accounting for Defined Benefit Pension and Other Postretirement Plans—an amendment of FASB Statements No. 87, 88, 106, and 132(R)</i><br>(Issue Date 09/06) | Tanımlanmış Fayda Emeklilik ve Diğer Emeklilik Sonrası Planların İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi – FASB Bildirge No. 87, 88, 106 ve 132'ye Değişiklik |
| NO.<br>159 | <i>The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities—including an amendment of FASB Statement No. 115</i><br>(Issue Date 02/07)                        | Finansal Varlıklar ve Finansal Borçlar İçin Makul Değer Opsiyonu – FASB Bildirge No. 115'e Değişiklik İçerir                                            |
| NO.<br>123 | <i>Share-Based Payment</i><br>(Issue Date 12/04)(revised 2004)                                                                                                            | Hisse Başına Ödeme                                                                                                                                      |
| NO.<br>132 | <i>Employers' Disclosures about Pensions and Other Postretirement Benefits—an amendment of FASB Statements No. 87, 88, and 106</i><br>(Issue Date 12/03)                  | Emeklilik ve Emeklilik Sonrası Yardım ile İlgili Açıklamalar- FASB Bildirge No. 87, 88 ve 106 'ya Değişiklik İçerir.                                    |

**EK 3- Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yayınladığı Finansal Raporlama Standartları**

|        |                                                          |                                                       |
|--------|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| FRS 1  | (Revised 1996) - Cash Flow Statements                    | Nakit Akım Tabloları                                  |
| FRS 2  | Accounting for Subsidiary Undertakings                   | Bağılı Şirketlerin Edinilmesinin Muhasebeleştirilmesi |
| FRS 3  | Reporting Financial Performance                          | Finansal Performansın Raporlanması                    |
| FRS 4  | Capital Instruments                                      | Sermaye Araçları                                      |
| FRS 5  | Reporting the Substance of Transactions                  | İş Olgularının Özünün Raporlanması                    |
| FRS 6  | Acquisitions and Mergers                                 | Devir ve Birleşmeler                                  |
| FRS 7  | Fair Values in Acquisition Accounting                    | Devir Muhasebesinde Gerçeğe Uygun Değer               |
| FRS 8  | Related Party Disclosures                                | İlişkili Taraf Açıklamaları                           |
| FRS 9  | Associates and Joint Ventures                            | Ortaklar ve Müşterek Teşebbüsler                      |
| FRS 10 | Goodwill and Intangible Assets                           | Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar             |
| FRS 11 | Impairment of Fixed Assets and Goodwill                  | Duran Varlıklar ve Şerefiyede Değer Düşüklüğü         |
| FRS 12 | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets | Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar     |
| FRS 13 | Derivatives and other Financial Instruments: Disclosures | Türev Ürünleri ve Diğer Finansal Araçlar: Açıklamalar |
| FRS 14 | Earnings per Share                                       | Hisse Başına Kazanç                                   |
| FRS 15 | Tangible Fixed Assets                                    | Maddi Duran Varlıklar                                 |

|           |                                                               |                                                       |
|-----------|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| FRS 16    | Current Tax                                                   | Cari Dönem Vergisi                                    |
| FRS 17    | Retirement Benefits                                           | Emeklilik Hakları                                     |
| FRS 18    | Accounting Policies                                           | Muhasebe Politikaları                                 |
| FRS 19    | Deferred Tax                                                  | Ertelenmiş Vergi                                      |
| FRS 20    | (UFRS 2) - Share-based Payment                                | Hisse Bazlı Ödemeler                                  |
| FRS 21    | (UMS 10) - Events After the Balance Sheet Date                | Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar                    |
| FRS 22    | (UMS 33) - Earnings per share                                 | Hisse Başına Kazanç                                   |
| FRS 23    | (UMS 21) - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates   | Kur Değişiminin Etkileri                              |
| FRS 24    | (UMS 29) - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies | Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama    |
| FRS 25    | (UMS 32) - Financial Instruments: Disclosure and Presentation | Finansal Araçlar: Açıklama ve Sunum                   |
| FRS 26    | (UMS 39) - Financial Instruments: Recognition and Measurement | Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme           |
| FRS 27    | Life Assurance                                                | Yaşam Sigortası                                       |
| FRS 28    | 'Corresponding Amounts'                                       | Uygun (Karşılık Gelen) Tutarlar                       |
| FRS 29    | (UFRS 7) 'Financial Instruments: Disclosures'                 | Finansal Araçlar: Açıklamalar                         |
| FRSSE     | Financial Reporting Standard for Smaller Entities             | Küçük İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları |
| SSAP<br>4 | Accounting for government grants                              | Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi              |

|            |                                                   |                                                                    |
|------------|---------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| SSAP<br>5  | Accounting for value added tax                    | Katma Değer Vergisi Muhasebeleştirilmesi                           |
| SSAP<br>9  | Stocks and long-term contracts                    | Stoklar ve Uzun Vadeli Sözleşmeler                                 |
| SSAP<br>13 | Accounting for research and development           | Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi        |
| SSAP<br>19 | Accounting for investment propertie               | Yatırım Mülklerinin Muhasebeleştirilmesi                           |
| SSAP<br>21 | Accounting for leases and hire purchase contracts | Finansal Kiralama ve Kira Alım Kontratlarının Muhasebeleştirilmesi |
| SSAP<br>25 | Segmental reporting                               | Bölgümlere Göre Raporlama                                          |

**EK 4- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yayınlanan Türkiye  
Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları**

| KONU                                                                                                | Resmi Gazate Tarih Ve Sayısı |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|
| <u>Kavramsal Çerçeve</u>                                                                            | 16.01.2005 – 25702           |
| <u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu</u>                                                         | 16.01.2005 - 25702           |
| <u>TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)</u>                                            | 12.04.2006 - 26137           |
| <u>TMS 2 : Stoklar</u>                                                                              | 15.01.2005 - 25701           |
| <u>TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)</u>                                                                 | 11.04.2006 – 26136           |
| <u>TMS 7 : Nakit Akış Tabloları</u>                                                                 | 18.01.2005 – 25704           |
| TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahmin                                                      | 20.10.2005 – 25972           |
| <u>TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</u> | 20.10.2005 – 25972           |
| <u>TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri</u>                                                                 | 26.10.2005 – 25978           |
| <u>TMS 12 : Gelir Vergileri</u>                                                                     | 28.03.2006 – 26122           |
| <u>TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)</u>                                                        | 28.10.2006 – 26330           |
| <u>TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama</u>                                                            | 03.03.2006 – 26097           |
| <u>TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar</u>                                                               | 31.12.2005 – 26040           |
| <u>TMS 17 : Kiralama İşlemleri</u>                                                                  | 24.02.2006 – 26090           |
| <u>TMS 18 : Hasılat</u>                                                                             | 09.12.2005 – 26018           |
| <u>TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar</u>                                                       | 30.03.2006 – 26124           |
| TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması              | 01.11.2005 – 25983           |
| <u>TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri</u>                                                            | 31.12.2005 – 26040           |
| <u>TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri</u>                                                               | 09.11.2005 – 25988           |
| <u>TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları</u>                                                         | 31.12.2005 – 26040           |
| TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama                                  | 01.03.2006 – 26095           |
| <u>TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar</u>                                             | 17.12.2005 – 26026           |



|                                                                                                |                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <u>TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar</u>                                                      | 27.12.2005 – 26036 |
| <u>TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama</u>                             | 31.12.2005 – 26040 |
| TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar | 25.03.2006 – 26119 |
| <u>TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar</u>                                                    | 31.12.2005 – 26040 |
| <u>TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum</u>                                                        | 28.10.2006 – 26330 |
| TMS 33 : Hisse Başına Kazanç                                                                   | 28.03.2006 – 26122 |
| TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama                                                          | 02.02.2006 – 26068 |
| TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü                                                           | 18.03.2006 – 26112 |
| TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar                                     | 15.02.2006 – 26081 |
| TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar                                                         | 17.03.2006 – 26111 |
| TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme                                           | 03.11.2006 – 26335 |
| TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller                                                         | 17.03.2006 – 26111 |
| TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler                                                                  | 24.02.2006 – 26090 |
| TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması                             | 31.03.2006 – 26125 |
| TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler                                                                  | 31.03.2006 – 26125 |
| TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri                                                                  | 31.03.2006 – 26125 |
| TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri                                                                  | 25.03.2006 – 26119 |
| TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler                   | 16.03.2006 – 26110 |
| TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi                                | 31.01.2006 – 26066 |
| TFRS 7 : Finansal Araçlar : Açıklamalar                                                        | 30.01.2007 – 26419 |

**EK 5- Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayınlanan Standartlar**

| Kısım No | Tebliğ Kısımlarında                                                                                                | UFRS                          | IFRS Başlığı                                                                                                                                                                       |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kısım 1  | Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler                                                                               |                               | Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements                                                                                                             |
| Kısım 2  | Mali Tabloların Sunumu                                                                                             | UFRS 1                        | Presentation of Financial Statements                                                                                                                                               |
| Kısım 3  | Ara Mali Tablolar                                                                                                  | UFRS 34                       | Interim Financial Reporting                                                                                                                                                        |
| Kısım 4  | Nakit Akım Tablosu                                                                                                 | UFRS 7                        | Cash Flow Statements                                                                                                                                                               |
| Kısım 5  | Hasılat                                                                                                            | UFRS 18                       | Revenue                                                                                                                                                                            |
| Kısım 6  | Stoklar                                                                                                            | UFRS 2                        | Inventories                                                                                                                                                                        |
| Kısım 7  | Maddi Varlıklar                                                                                                    | UFRS 16                       | Property, Plant and Equipment                                                                                                                                                      |
| Kısım 8  | Maddi Olmayan Varlıklar                                                                                            | UFRS 38                       | Intangible Assets                                                                                                                                                                  |
| Kısım 9  | Varlıklarda Değer Düşüklüğü                                                                                        | UFRS 36                       | Impairment of Assets                                                                                                                                                               |
| Kısım 10 | Borçlanma Maliyetleri                                                                                              | UFRS 23                       | Borrowing Costs                                                                                                                                                                    |
| Kısım 11 | Finansal Araçlar                                                                                                   | UFRS 32<br>UFRS 39            | Financial Instruments:<br>Disclosure and Presentation<br>Financial Instruments:<br>Recognition and Measurement                                                                     |
| Kısım 12 | İşletme Birleşmeleri                                                                                               | UFRS 22                       | Business Combinations                                                                                                                                                              |
| Kısım 13 | Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İşiraklerin Muhasebeleştirilmesi | UFRS 27<br>UFRS 28<br>UFRS 31 | Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries<br>Accounting for Investments in Associates<br>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures |
| Kısım 14 | Kur Değişiminin Etkileri                                                                                           | UFRS 21                       | The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates                                                                                                                                   |
| Kısım 15 | Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi                                                         | UFRS 29                       | Financial Reporting in Hyperinflationary Economies                                                                                                                                 |
| Kısım 16 | Hisse Başına Kazanç                                                                                                | UFRS 33                       | Earning Per Share                                                                                                                                                                  |
| Kısım 17 | Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar                                                                                 | UFRS 10                       | Events After the Balance Sheet Date                                                                                                                                                |
| Kısım 18 | Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar                                                    | UFRS 37                       | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets                                                                                                                           |

|          |                                                                             |         |                                                                                          |
|----------|-----------------------------------------------------------------------------|---------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kısım 19 | Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar         | UFRS 8  | Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies |
| Kısım 20 | Kiralama İşlemleri                                                          | UFRS 17 | Leases                                                                                   |
| Kısım 21 | İlişkili Taraflar                                                           | UFRS 24 | Related Party Disclosures                                                                |
| Kısım 22 | Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması                             | UFRS 14 | Segment Reporting                                                                        |
| Kısım 23 | Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması | UFRS 30 | Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions      |
| Kısım 24 | İnşaat Sözleşmeleri                                                         | UFRS 11 | Construction Contracts                                                                   |
| Kısım 25 | Durdurulan Faaliyetler                                                      | UFRS 35 | Discontinuing Operations                                                                 |
| Kısım 26 | Devlet Teşvik ve Yardımları                                                 | UFRS 20 | Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance                 |
| Kısım 27 | Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller                                               | UFRS 40 | Investment Property                                                                      |
| Kısım 28 | Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler                                 | UFRS 12 | Income Taxes                                                                             |
| Kısım 29 | Çalışanlara Sağlanan Faydalar                                               | UFRS 19 | Employee Benefits                                                                        |
| Kısım 30 | Emeklilik Planları                                                          | UFRS 26 | Accounting and Reporting by Retirement                                                   |
| Kısım 31 | Tarımsal Faaliyetler                                                        | UFRS 41 | Agriculture                                                                              |
| Kısım 32 | Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi        |         |                                                                                          |
| Kısım 33 | İlk Dönem Mali Tablolar                                                     |         |                                                                                          |
| Kısım 34 | Muhtelif Hükümler                                                           |         |                                                                                          |

**EK 6 – Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yayınlanan Standartlar**

|                  |                                                                                                                                                          |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 Sayılı Tebliğ  | Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                                                        |
| 2 Sayılı Tebliğ  | Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                                                   |
| 3 Sayılı Tebliğ  | Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                                           |
| 4 Sayılı Tebliğ  | Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı                                                                                                          |
| 5 Sayılı Tebliğ  | Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                    |
| 6 Sayılı Tebliğ  | Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                   |
| 7 Sayılı Tebliğ  | Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                                            |
| 8 Sayılı Tebliğ  | Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                     |
| 9 Sayılı Tebliğ  | Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması                                                                |
| 10 Sayılı Tebliğ | Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                                           |
| 11 Sayılı Tebliğ | Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                                                   |
| 12 Sayılı Tebliğ | Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı                                   |
| 13 Sayılı Tebliğ | Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                          |
| 14 Sayılı Tebliğ | Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı - Ekli Tablo                                                     |
| 15 Sayılı Tebliğ | Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı                  |
| 16 Sayılı Tebliğ | Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı                                                                                          |
| 17 Sayılı Tebliğ | Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar                                                     |
| 18 Sayılı Tebliğ | Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı                                                                                                                |
| 19 Sayılı Tebliğ | Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı<br>Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Tebliğ |

**EK 7- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ Sıra No: 20**

**Tebliğ**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan:

**Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin  
Türkiye Muhasebe Standardı  
(TMS 37)  
Hakkında Tebliğ  
Sıra No: 20**

**Amaç**

**Madde 1** — Bu Tebliğin amacı; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin 37 nolu Türkiye Muhasebe Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Adı geçen Türkiye Muhasebe Standardı bu Tebliğ ekinde yer almıştır.

**Kapsam**

**Madde 2** — Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardının kapsamı ekli TMS 37 metninde yer almaktadır.

**Hukuki Dayanak**

**Madde 3** — Bu Tebliğ, 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

**Tanımlar**

**Madde 4** — Bu Tebliğde geçen;

TMSK ve Kurul : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,

TMS : Türkiye Muhasebe Standartlarını,

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını,  
ifade eder.

**Yürürlük**

**Madde 5** — Bu Tebliğ 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**Madde 6** — Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.

**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu  
Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin  
Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37)  
Hakkında Tebliğ Gerekçesi**

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek- 1 inci maddesi hükmü ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Bakanlar Kurulunun 24/02/2004 tarih ve 2004/6924 sayılı Kararı ile yürürlüğe giren “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği”nin 9 uncu maddesinin (b) bendi hükmüne göre finansal tabloların gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgiler üretebilmesini sağlayacak Türkiye

Muhasebe Standartlarının oluşturulması öngörülmektedir.

Ülkemizde; Türk Ticaret Kanunu, vergi kanunları, Bankalar Kanunu ve Sermaye Piyasası mevzuatında muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin farklı hükümlerin yer alması işletmelerin aynı hesap dönemi için değişik finansal tablolar düzenlemesine neden olmakta, hangi bilanço'ya göre oluşan karın dağıtılması gerekeceği konusunda ciddi tereddütler yaşanmaktadır.

Yayımlanacak Türkiye Muhasebe Standartlarıyla, tek tip finansal tablolar düzenlenmesi ve finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla uygunluğunun sağlanması amaçlanmaktadır.

İlişikteki Tebliğ; karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu borçlara ilişkin muhasebe standardının yayınlanması için hazırlanmıştır.

Bu Tebliğde 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri itibarıyla geçerli olmak üzere yürürlük öngörülmüştür. Bu sayede işletmelerin ve kurumların bu yeni uygulamalara hazırlanmalarına imkan sağlanmış olmaktadır.

## **EK**

### **Türkiye Muhasebe Standardı**

#### **(TMS 37)**

#### **Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar**

### **Amaç**

Bu Standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

### **Kapsam**

1. İşletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümlerini uygular:
  - (a) Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan; ve
  - (b) “-”
  - (c) Başka bir Standart ile düzenlenmiş olan.
2. Bu Standart “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil) uygulanmaz.
3. Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu Standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.
4. “-”
5. Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu yükümlülük veya koşullu varlık için başka bir Standartta hüküm bulunması durumunda, bu Standart yerine ilgili Standartı uygular. Örneğin; “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardı, işletme

birleşmesi sonucunda edinilen koşullu borçlar için edinenin ne türden bir işlemde bulunacağını göstermektedir. Benzer olarak, aşağıda yer alan belli bazı karşılıklara da Standartlarda değinilmiştir:

- (a) İnşaat sözleşmeleri (bakınız: TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);
  - (b) Gelir vergileri (bakınız: TMS 12 Gelir Vergileri);
  - (c) Kiralamalar (bakınız: TMS 17 Kiralama İşlemleri). Fakat, TMS 17 ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları için özel şartlar içermediğinden, ilgili türden işlemlere bu Standart hükümleri uygulanır.
  - (d) Çalışanlara sağlanan faydalar (bakınız: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar); ve
  - (e) Sigorta sözleşmeleri (bakınız: TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri) Ancak, bu Standart, sigortacının, TFRS 4 kapsamındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan sözleşmeye bağlı yükümlülükleri ve hakları dışında kalan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklarına uygulanır.
6. Karşılık olarak dikkate alınan bazı tutarlar, bir bedel karşılığında garanti veren bir işletmede olduğu gibi, gelirin finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin olabilir. Bu Standart, gelirin muhasebeleştirilmesi konusuna değinmez. Gelirin muhasebeleştirileceği durumları “TMS 18 Hasılat” Standardı belirler ve muhasebeleştirme kriterinin uygulanmasına ilişkin pratik yollar gösterir. Bu Standart, TMS 18 ile öngörülen düzenlemeleri değiştirmez.
7. Bu Standart; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, “karşılıklar” terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu Standardın konusuna girmezler.
8. Diğer Standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu Standart kapsamında yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu Standart, karşılık ayrılması durumunda, katılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar.
9. Bu Standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin karşılıklara uygulanır (durdurulan faaliyetler dahil). Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.

## Tanımlar

10. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Karşılık:** Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

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

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

**Hukuki yükümlülük:** Aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

- (a) Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla);
- (b) Yasal düzenleme; veya
- (c) Diğer kanuni uygulamalar.

**Zımni kabulden doğan yükümlülük:** İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

- (a) Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi; ve
- (b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

**Koşullu yükümlülük:**

- (a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan; veya
- (b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür:
  - (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması; veya
  - (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

**Koşullu varlık:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

**Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme:** Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

**Yeniden yapılandırma:** Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve aşağıdakilerden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur:

- (a) İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı; veya
- (b) Söz konusu faaliyetin ifa şekli.

**Karşılıklar ve diğer yükümlülükler**

11. Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir. Bunun aksine,

- (a) Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır; ve
- (b) Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere (örneğin, tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutar), alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır.



Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir.

### **Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler arasındaki ilişki**

12. Genel olarak, tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, bu Standart kapsamında “koşullu” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır. Buna ek olarak, koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır.

13. Bu Standart aşağıdakileri birbirinden ayırır:

- (a) Karşılıklar – mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (güvenilir bir tahmin yapılabildiği varsayımıyla).
- (b) Koşullu borçlar – borç olarak muhasebeleştirilmezler; çünkü bunlar ya:
  - (i) İşletmenin, ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir; ya da
  - (ii) Bu Standartta yer alan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan mevcut yükümlülüklerdir. (Çünkü; ya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları olası değildir ya da ilgili yükümlülüğün tutarı yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememektedir)

### **Muhasebeleştirme**

#### **Karşılıklar**

14. Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

- (a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- (c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

#### **Mevcut yükümlülük**

15. Nadiren de olsa, bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülük olup olmadığı açık değildir. Anılan durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, bilanço tarihi itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok

olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.

16. Hemen hemen tüm durumlarda, geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Bazı nadir durumlarda, örneğin bir davada, ya belli olayların meydana gelip gelmediği ya da bu olayların mevcut bir borç doğurup doğurmadıkları tartışılabilir. Böyle bir durumda, işletme, uzman görüşleri gibi mevcut her türlü kanıtı dikkate almak suretiyle mevcut yükümlülüğün bilanço tarihinde var olup olmadığına karar verir. Sözü edilen kanıtlara bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir. Bu kanıtlar temel alınmak suretiyle:

- (a) Bilanço tarihi itibarıyla, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme karşılığın muhasebe kaydını yapar (eğer, muhasebeleştirme kriteri karşılanıyorsa); ve
- (b) Bilanço tarihi itibarıyla, mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur.

### **Geçmişteki olay**

17. Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Sözü edilen durum sadece aşağıdaki koşullarda oluşur:

- (a) Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması; veya
- (b) Olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması.

18. Finansal tablolar işletmenin gelecekteki olası finansal durumuyla değil, raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilidir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz. Bir işletmenin bilançosunda yer alan borçlar, bilanço tarihi itibarıyla mevcut olan borçlardır.

19. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Söz konusu yükümlülükler örnek olarak; çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinde olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına sebep olacak durumlar gösterilebilir. Benzer olarak işletme, vermiş olduğu zararı düzeltme sorumluluğu derecesinde, herhangi bir petrol tesisinin veya nükleer güç istasyonunun yedeğe çekilme maliyetleri için karşılık ayırır. Tam tersine, ticari baskılar veya kanuni zorunluluk nedeniyle, bir işletme, gelecekte faaliyetine belli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalara kalkışabilir ya da ihtiyaç duyabilir (örneğin; belirli bir fabrikaya duman filtreleri taktırılmak suretiyle). İşletme gelecekteki işlemleriyle ileride yapılacak harcamalardan kaçınılabileceğinden, örneğin faaliyet yöntemini değiştirerek, söz konusu

gelecekte yapılacak harcamalar için mevcut bir yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin bir karşılık kaydı finansal tablolara yansıtılmaz.

20. Bir yükümlülük her zaman için, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi gereken karşı bir taraf içerir. Ancak, yükümlü olunan tarafın kimliğinin bilinmesi gerekli değildir – aslında yükümlülük genel olarak kamuya da olabilir. Yükümlülük her zaman için başka tarafa karşı bir taahhüt içerdiğinden, bilanço tarihinden önceki bir tarihte, bu karardan etkilenecekler işletmenin sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturacak şekilde ve yeterince belirgin bir biçimde iletilmiş olmadıkça, ilgili işletme veya yönetim kurulu kararı bilanço tarihi itibarıyla zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurmaz.

21. Başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin (örneğin; yeterince belirgin kamu açıklamaları) zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebepleriyle, daha sonra bir yükümlülük oluşturabilir. Örneğin; çevresel hasarların olduğu durumlarda, sonuçların düzeltilmesine ilişkin olarak herhangi bir yükümlülük doğmayabilir. Ancak, yeni bir kanun, mevcut bir hasarın düzeltilmesini gerektirdiği veya işletmenin kendisi için zımni bir yükümlülük yaratarak hasarın düzeltilmesi ile ilgili kamusal anlamda bir sorumluluk yüklediği durumlarda, hasarın oluşması sorumluluk oluşturan bir olay haline gelir.

22. Yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda, yalnızca tasarının aynen yasalaşacağını kesin olması halinde yükümlülük doğar. Anılan türden bir yükümlülük, bu Standardın uygulanması açısından yasal bir yükümlülük olarak dikkate alınır. Yasalaşma sırasında oluşan durumlardaki farklılıklar, herhangi bir kanunun yasalaşma işlemini kesinleştirecek tek bir olay belirlenmesini imkansız kılabilir. Pek çok durumda, ilgili kanun yasalaşana kadar, herhangi bir kanunun yasalaşacağı hakkında emin olmak imkansız olacaktır.

### **Ekonomik fayda içeren kaynakların olası çıkışları**

23. Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğün yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Bu Standardın uygulanması açısından, bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, örneğin belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir. Mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanır (bakınız: Paragraf 86).

24. Pek çok sayıda benzeri yükümlülük bulunması durumunda (ürün garantileri vb. sözleşmeler gibi), yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların işletme dışına çıkmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Herhangi bir kalem için işletme dışına çıkış olasılığı düşük bile olsa, bir yükümlülük çeşidini bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına çıkmaları gerekebilir. Bu durumda karşılık finansal tablolara yansıtılır (diğer muhasebeleştirme kriterleri karşılanmıyorsa).

### **Yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmini**

25. Tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bir bölümüdür ve bunların güvenilirliklerini zayıflatmaz. Bu, özellikle, doğası gereği bilanço kalemlerinde yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar açısından geçerlidir. Çok nadir durumlar dışında, bir işletme bir dizi olası sonuç belirleyebilme imkanına sahip olacaktır ve bu nedenle, yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayrılması işleminde yeterince güvenilir bir biçimde kullanılabilecek bir tahminde bulunabilir.

26. Güvenilir bir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, finansal tablolara yansıtılmayan bir borç mevcut olabilir. Söz konusu borç, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır (bakınız: Paragraf 86).

### **Koşullu borçlar**

27. İşletme, koşullu borçlarını finansal tablolarına yansıtmaz.

28. Koşullu borçlar, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları ihtimali uzak olmadıkça, 86 ncı Paragrafta belirtilen şekilde finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

29. Bir işletmenin herhangi bir borç için müşterek ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir. İşletme, güvenilir bir tahminin yapılamadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır.

30. Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise, sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır (güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlar hariç).

### **Koşullu varlıklar**

31. İşletme, koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz.

32. Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik yararların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşur. Bunun bir örneği; herhangi bir işletmenin yasal işlemler sonucunda elde etmekte olduğu, sonucu belli olmayan hak talepleridir.

33. Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur.

34. Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise, 89 uncu Paragrafta belirtilen şekilde finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

35. Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.

## Ölçme

### En gerçekçi tahmin

36. Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır.

37. Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır. Herhangi bir yükümlülüğü bilanço tarihinde yerine getirmek veya devretmek genellikle imkansız ya da bunu engelleyici bir biçimde pahalıdır. Fakat işletmenin, yükümlülüğün yerine getirilmesi veya bir başka tarafa devredilmesi için makul olarak ödeyeceği miktarın tahmini, mevcut bir yükümlülüğü bilanço tarihi itibarıyla yerine getirmek için gereken harcamalara ilişkin en gerçekçi tahmini verir.

38. Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilir. Gözönünde bulundurulacak kanıtlar, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir.

39. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, “beklenen değer”dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki herbir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

### Örnek

Bir işletme, satmış olduğu ürünleri, müşterilerin alım tarihinden itibaren ilk 6 ay içerisinde görülen her türlü üretim hatasına ilişkin onarım maliyetlerini karşılama garantisi altında satmaktadır. Satılmış olan tüm ürünlerde küçük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 1 milyon YTL’yi bulacaktır. Satılmış olan tüm ürünlerde büyük hasarların ortaya çıkması durumunda, onarım maliyetleri 4 milyon YTL’yi bulacaktır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, gelecek yıl satılan ürünlerin %75’inin hatasız olacağı, %20’sinin küçük hatalar içereceği, %5’inin ise büyük hatalar içereceğini göstermektedir. Paragraf 24’e göre, işletme garanti yükümlülüklerine ilişkin olarak doğabilecek bir çıkış olasılığını bütün olarak

değerlendirmelidir.

Onarımların maliyetinin beklenen değeri:

$$(\%75 \times 0) + (\%20 \times 1 \text{ milyon YTL}) + (\%5 \times 4 \text{ milyon YTL}) = 400.000 \text{ YTL}$$

40. Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Ancak, böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur. Örneğin; eğer bir işletme müşterisi için inşa ettiği önemli bir tesisteki büyük bir hatayı düzeltecekse, tek başına olması en muhtemel sonuç, düzeltme işleminin ilk denemede başarılı olması için 1000 YTL'lik bir maliyet olabilir, fakat daha fazla ek işlemin gerekli olacağına dair önemli bir olasılık var ise daha yüksek tutarda karşılık ayrılır.

41. Karşılığın vergisel sonuçları ve karşılıktaki değişikliklere ilişkin "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı'nda yer verilen hükümler doğrultusunda, ilgili karşılık vergiden önce ölçülür.

### **Riskler ve belirsizlikler**

42. Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında, birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikler dikkate alınır.

43. Risk, sonucun değişkenliğini ifade eder. Riske göre ayarlama, borcun tutarını artırılabilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilmesi gerekir. Fakat, belirsizlik, aşırı karşılık ayrılmasını veya borçların kasıtlı olarak olması gerekenden daha yüksek gösterilmesini haklı kılmaz. Örneğin; tam tersi bir sonucun olası maliyetleri sağduyulu bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, söz konusu sonuç gerçekte var olma olasılığından daha fazla bir olasılığa sahipmiş gibi değerlendirilmez. Sonuçta bir karşılığın olduğundan fazla gösterilmesine yol açacak, risk ve belirsizliğe ilişkin düzeltmeleri tekrarlamaktan kaçınmak için özen gösterilmesi gerekir.

44. Paragraf 85 (b)'ye göre gider tutarına ilişkin belirsizlikler hakkında açıklama yapılır.

### **Bugünkü değer**

45. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir.

46. Paranın zaman değeri nedeniyle bilanço tarihinden hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu nedenle, söz konusu etkinin önemli olduğu durumda karşılıklar iskonto edilir.

47. İskonto oranı (veya oranları); paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır (veya oranlardır). Sözü edilen iskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmaz.

## **Gelecekteki olaylar**

48. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarında yansıtılır.

49. Gelecekte olması beklenen olaylar, karşılıkların ölçülmesinde özellikle önemli olabilir. Örneğin; bir işletme, herhangi bir yerin ekonomik ömrü/kullanım süresinin sonunda temizlenmesi maliyetinin teknolojide gelecekte yaşanacak değişimler nedeniyle azalacağına inanabilir. Finansal tablolara yansıtılacak tutar, teknik olarak yeterli ve tarafsız gözlemcilerin, temizleme tarihinde mevcut olacak teknolojiye ilişkin eldeki her türlü kanıtı dikkate almak suretiyle yapmış oldukları akılcı tahminleri gösterir. Dolayısıyla, örneğin mevcut teknolojinin uygulanmasına ilişkin artan deneyimlerden kaynaklanan beklenen maliyet azalışlarının veya mevcut teknolojiyi daha önce yapılandan daha büyük veya daha karmaşık bir temizleme faaliyetine uygulamadan kaynaklanması beklenen maliyetin dahil edilmesi uygundur. Ancak, bir işletme buna ilişkin yeterli tarafsız bir kanıt tarafından desteklenmedikçe, temizleme konusunda tamamen yeni bir teknolojinin geliştirileceğini tahmin etmez.

50. Yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağının neredeyse kesin olduğuna ilişkin yeterli miktarda tarafsız kanıt var ise, söz konusu olası yeni yasanın etkileri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde gözönünde bulundurulur. Uygulamada ortaya çıkan durumların çeşitliliği, her durumda yeterli ve tarafsız kanıt sağlayan tek bir olay belirlemeyi imkansız kılar. Hem yasanın ne gerektireceğine hem de yasalaşıp, uygun biçimde uygulanacağının kesine yakın olup olmadığına ilişkin kanıt gerekir. Çoğu durumda, yeni kanun yasalaşmadıkça ortada yeterli tarafsız kanıt bulunmaz.

## **Varlıkların elden çıkarılmasının beklenmesi**

51. Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde gözönünde bulundurulmaz.

52. Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlemin gerçekleşmesi sonucunda oluşacak kazançlar, elden çıkarma beklentisinin karşılığa neden olan olayla sıkı bir ilişkisi olsa dahi, herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz. Bunun yanında işletme, varlıkların elden çıkarılmalarından elde edilecek kazançları, ilgili varlığa ilişkin Standartta belirlenen zamanda gelir olarak muhasebeleştirir.

## **Tazminatlar**

53. Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir. Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.

54. Herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alabilir.

55. Bazen bir işletme, herhangi bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmını veya tamamını başka bir taraftan talep eder (örneğin; sigorta poliçeleri, tazminat maddeleri ve tedarikçilerin garantileri aracılığıyla). Söz konusu taraf, işletme tarafından ödenen tutarları işletmeye geri verebilir veya doğrudan kendisi ödeyebilir.

56. Çoğu durumda, işletmenin ihtilaf konusu tutarın tamamından sorumluluğu devam edecek, öyle ki üçüncü tarafın herhangi bir sebepten ötürü ödemeyi yapmaması durumunda, ilgili işletme tutarın tamamını yerine getirmek zorunda kalacaktır. Bu durumda, borcun tamamına ilişkin karşılık ayrılır ve ilgili işletmenin borcu ifa etmesi halinde tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda, beklenen tazminat ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

57. Bazı durumlarda, işletme üçüncü tarafın ödemeyi yapmaması halinde ihtilaf konusu maliyetlerden sorumlu olmayacaktır. Böyle bir durumda, ilgili işletmenin anılan maliyetlere ilişkin herhangi bir sorumluluğu olmaz ve bunlar karşılık tutarına dahil edilmez.

58. Paragraf 29'da belirtildiği üzere işletmenin müşterek ve mütesselsil sorumlu olduğu yükümlülükler, söz konusu yükümlülüklerin diğer taraflar tarafından yerine getirilmesinin beklendiği ölçüde koşullu borçtur.

### **Karşılıklardaki değişimler**

59. Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.

60. İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar. Söz konusu artış, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

### **Karşılıkların kullanımı**

61. Bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır.

62. Yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarla mahsuplaştırılır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması, iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olur.

### **Muhasebeleştirme ve ölçme kurallarının uygulanması**

#### **Gelecekteki faaliyet zararları**

63. Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.

64. Gelecek dönem faaliyet zararları, Paragraf 10'da yer alan borcun tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak Paragraf 14'de belirlenen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaz.



65. Gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, faaliyete ilişkin belli varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir. İşletme, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standartı çerçevesinde, söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol eder.

### **Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler**

66. Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

67. Bir çok sözleşme (örneğin bazı satın alma siparişleri), diğer tarafa bedel ödemeksizin iptal edilebilir ve bu nedenle ortada herhangi bir yükümlülük olmaz. Diğer bazı sözleşmeler, sözleşmeye taraf olanların her biri için hak ve yükümlülükler doğurur. Olayların bu tür sözleşmeleri ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirmeleri durumunda, ilgili sözleşme bu Standartın kapsamına girer ve finansal tablolara yansıtılan bir borç oluşur. Belli koşullar altında yürürlüğe girecek ve ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme niteliğinde olmayan sözleşmeler bu Standartın kapsamı dışındadır.

68. Bu Standart; ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeyi, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmeler olarak tanımlar. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir.

69. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrı bir karşılık oluşturulmadan önce, söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan zararlar muhasebeleştirilir (bakınız: TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü).

### **Yeniden yapılandırma**

70. Yeniden yapılandırma tanımına girebilecek örnek olaylara aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi,
- (b) Bir ülke ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması.
- (c) Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler; ve
- (d) İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar.

71. Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık yalnızca Paragraf 14'de karşılıklara ilişkin olarak yer verilen genel muhasebeleştirme kriterlerinin karşılanması durumunda ayrılır. Paragraf 72-83'te yer verilen arasındaki belirlemeler, genel muhasebeleştirme kriterlerinin karşılıklara nasıl uygulanması gerektiğini gösterir.

72. Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde söz konusu olur:

- (a) İşletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin en azından aşağıdaki hususları belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planının olması:
- (i) İlgili işletme veya işletme kısmını;
  - (ii) Etkilenecek başlıca merkezleri;
  - (iii) Hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin bulundukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayılarını;
  - (iv) Gerçekleştirilecek harcamaları; ve
  - (v) Planın ne zaman uygulanacağını; ve
- (b) İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

73. Herhangi bir işletmenin yeniden yapılandırma planı uygulamaya başladığının kanıtı, örneğin, bir fabrikanın parçalara ayrılması, varlıkların satılması veya planın ana parçalarının kamuya duyurulması olabilir. Detaylı bir yeniden yapılandırma planının kamuya duyurulması işlemi; söz konusu işlem müşteriler, tedarikçiler ve işçiler (veya temsilcileri) gibi diğer taraflarda işletmenin yeniden yapılandırmayı tamamlayacağına ilişkin geçerli bir beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda (örneğin; planın ana özelliklerinin ortaya konması) yapılmış ise, ilgili yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturur.

74. Bir planın, ondan etkileneceklerle duyurulduğunda zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturmaya uygun olması için; uygulanmasına mümkün olduğunca kısa bir sürede başlanması öngörülmüş ve önemli değişikliklere uğramasının mümkün olmadığı bir zaman diliminde tamamlanacak olması gerekir. Yeniden yapılandırmanın başlamasında uzun gecikmeler olacağı veya yapılandırma işleminin çok fazla zaman alacağının beklenmekte olduğu durumlarda, söz konusu plan işletmenin yeniden yapılandırmaya şartlandığına ilişkin bundan etkilenecekler üzerinde geçerli bir beklenti yaratmaz; çünkü zaman, işletmeye planlarını değiştirmesi konusunda fırsatlar yaratır.

75. İşletmenin bilanço tarihi öncesinde aşağıda yer alan işlemleri gerçekleştirmemiş olması durumunda, yöneticilerin veya yönetim kurulunun bilanço tarihinden önce yeniden yapılandırma konusunda almış olduğu karar bilanço tarihi itibarıyla zımni kabulden doğan bir yükümlülük yaratmaz:

- (a) İşletmenin yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış olması; veya
- (b) İşletmenin yeniden yapılandırma işleminin ana özelliklerini, bundan etkileneceklerde ilgili yeniden yapılandırma işlemine girileceğine ilişkin geçerli bir beklenti yaratan yeterince belirgin bir biçimde açıklamış olması.

Bir işletmenin, bilanço tarihinden sonraki bir tarihte yeniden yapılandırma planını uygulamaya başlamış veya ana özelliklerini bundan etkileneceklerle açıklamış olması durumunda, eğer yeniden yapılandırma işlemi önemli ve buna ilişkin açıklamanın yapılmamış olması halinde kullanıcıların finansal tablolar çerçevesinde alacağı ekonomik kararlar etkilenmekte ise, konuya ilişkin açıklamanın "TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" Standardı çerçevesinde dipnotlarda açıklanması gerekir.

76. Zımni kabulden doğan bir yükümlülük, yalnızca yönetimin kararı sonucunda oluşmamış olsa bile, önceden oluşmuş olayların ilgili yönetimin kararı ile bir araya

gelmeleri sonucunda bir yükümlölük oluşmuş olabilir. Örneğin; iş akitlerinin feshi ile ilgili olarak çalışan temsilcileriyle veya faaliyetin satışıyla ilgili olarak alıcılarla yapılan müzakereler, sadece yönetim kurulunun onayı çerçevesinde sonuçlanabilir. Bu onay bir kez alındıktan ve diğer taraflara bildirildikten sonra, Paragraf 72’de yer alan şartlara uyulması koşuluyla ilgili işletmenin yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlölük oluşur.

77. Bazı ülkelerde, nihai karar verme yetkisi, yönetim dışındaki ilgi gruplarının (örneğin, işçiler) temsilcilerinden oluşan bir kurula verilir veya kurul kararını vermeden önce söz konusu temsilcilere konunun bildirilmesi gerekebilir. Bu türden bir kurulun alacağı kararın söz konusu temsilcilere bildirilmesi nedeniyle yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni bir yükümlölük oluşmuş olur.

78. Bağlayıcı satış sözleşmelerinde olduğu gibi işletmenin satışa ilişkin herhangi bir taahhüdü olmadıkça, bir faaliyetin satışı nedeniyle hiçbir yükümlölük ortaya çıkmaz.

79. İşletme, bir faaliyetini satmaya karar vermiş ve kararını kamuoyuna duyurmuş olmasına rağmen herhangi bir alıcının belirlenemediği ve ortada bağlayıcı bir satış sözleşmesi olmadığı sürece satış taahhüdünde bulunmuş olmaz. Herhangi bir bağlayıcı satış sözleşmesinin olmaması durumunda işletme fikrini değiştirebilecek ve kabul edilebilir koşullarda bir alıcı bulunamaması halinde başka bir hareket tarzı benimsemek zorunda kalacaktır. İlgili faaliyetin satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülmekte ise faaliyette yer alan varlıklar “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı çerçevesinde değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir. Herhangi bir satış yeniden yapılandırma işleminin sadece bir parçası ise, bağlayıcı bir satış anlaşmasının düzenlenmesinden önce yeniden yapılandırmanın diğer parçalarına ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlölük ortaya çıkabilir.

80. Yeniden yapılandırma işlemi için ayrılan karşılık, aşağıdaki hususları birlikte taşıması şartıyla sadece yeniden yapılandırma işleminden kaynaklanan doğrudan harcamaları içerir.

- (a) Yeniden yapılandırma neticesinde gerekli olması; ve
- (b) İşletmenin devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmaması.

81. Yeniden yapılandırma için ayrılan karşılık aşağıda yer alanlar gibi maliyetleri içermez:

- (a) Devam eden çalışanların eğitilmesi veya yerlerinin değiştirilmesi;
- (b) Pazarlama; veya
- (c) Yeni sistemlere ve dağıtım şebekelerine yapılan yatırımlar.

Bu harcamalar işletmenin gelecekteki işlemleriyle ilgilidir ve bilanço tarihi itibarıyla yeniden yapılandırmadan kaynaklanan borç değildir. Söz konusu harcamalar, yeniden yapılandırma işleminden bağımsız bir şekilde ortaya çıkmış harcamalar gibi muhasebeleştirilir.

82. Yeniden yapılandırma tarihine kadar oluşan belirlenebilir gelecekteki faaliyet zararları, Paragraf 10’da tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerle ilişkili olmadıkça karşılık tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

83. Paragraf 51'de belirtildiği üzere, ilgili varlığın satışı yeniden yapılandırmanın bir parçası olarak görülebilecek dahi olsa, beklenen varlık satışlarından elde edilecek kazançlar yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılığın tespitinde dikkate alınmaz.

### Açıklama

84. İşletme her bir karşılık sınıfı için, aşağıda yer alan hususlara ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklamada bulunur:

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

Bunlarla ilgili olarak karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

85. Her bir karşılık sınıfı için, aşağıdaki hususlar hakkında dipnotlarda açıklama yapılır:

- (a) Yükümlülüğün esasının özet bir tanımı ve ekonomik faydaların tahmini işletme dışına çıkış zamanları;
- (b) Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar. Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda Paragraf 48'de belirtildiği gibi işletme, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarını dipnotlarda açıklar.
- (c) Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını gösteren beklenen tazminat tutarları.

86. İşletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, bilanço tarihi itibarıyla ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur:

- (a) Paragraf 36-52'ye göre ölçülen finansal etkilerine ilişkin bir tahmin;
- (b) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar;
- (c) Tazminat olasılıkları.

87. Herhangi bir karşılık veya koşullu borcun bir sınıf oluşturmak amacıyla toplanabilmesi kararı, bunların niteliklerinin 85(a) ve (b) ile 86(a) ve (b) Paragraflarında yer alan şartları karşılamak üzere, tek bir gösterim için yeterince benzer olup olmadıklarının tespitini gerektirir. Bu nedenle, farklı ürünlere ilişkin karşılığı tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olabilir; ancak hukuki işlemlere konu olan normal garanti ve tutarlara ilişkin olanları tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olmaz.

88. Bir karşılığın ve koşullu borcun benzer olaylardan kaynaklandığı durumlarda, söz konusu karşılık ve koşullu borca ilişkin açıklamalar Paragraf 84-86'da belirtildiği gibi aradaki bağlantıyı gösterecek şekilde yapılır.

89. İşletmeye ekonomik fayda girmesi muhtemel ise işletme, bilanço tarihi itibarıyla koşullu varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama yapar ve mümkün ise karşılıklar için 36-52 inci Paragraflar arasında belirtilen ilkeleri kullanmak suretiyle ilgili varlığın finansal etkisine ilişkin tahminde bulunur.

90. Koşullu varlıklara ilişkin olarak yapılacak açıklamalarda, gelirin ortaya çıkma olasılığı konusunda yanıltıcı bilgiler vermekten kaçınılır.

91. Uygulamada mümkün olmaması nedeniyle Paragraf 86-89 uyarınca gerekli olan bilgilerin açıklanmaması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.

92. Çok nadir durumlarda, Paragraf 84-89 uyarınca gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle karşılıklar, koşullu borçlar veya koşullu varlıklar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir; ancak ihtilafın genel özelliği ve bilginin açıklanmadığı hususu ile bunun gerekçesi belirtilir.

#### **Geçiş uygulamaları**

93. Bu Standardı yürürlük tarihinde (veya daha öncesinde) uygulamanın etkisi, Standardın ilk uygulandığı dönem dağıtılmamış karlar açılış bakiyesine yapılmış bir düzeltme olarak raporlanır. İşletmeler, kamuya açıklanacak en erken dönem dağıtılmamış karlar açılış bakiyesini ve karşılaştırmalı bilgiyi düzeltme konusunda teşvik edilir, ancak bu düzeltmeler zorunlu değildir. Karşılaştırmalı bilginin düzeltilmemesi durumunda, anılan durum dipnotlarda açıklanır.

94. “-”

#### **Yürürlük tarihi**

95. “-”

96. “-”

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

- ACCA Paper 2.5. **Financial Reporting International Stream**. Great Britain: BPP Professional Education, 2005.
- Alexander, David, Brittan, Anne ve Jorissen Ann. **International Reporting and Analysis**. UK: Thomson Learning, 2003.
- Antill, Nick ve Lee, Kenneth. **Company Valuation Under IFRS Interpreting and Forecasting Accounts Using International Financial Reporting Standards**. Great Britain: Harriman House Publishing, 2005.
- Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ataman, Ümit. **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.
- Ataman Ümit ve Hacıüstemoğlu, Rüstem. **Yöneticiler için Muhasebe ve Finans Bilgileri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- Bayazıtlı, Ercan, Çelik, Orhan ve Üstündağ, Saim. **Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**. Ankara: Tesmer Yayın No.67, 2006.
- Berk, Niyazi. **Finansal Yönetim**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 6.baskı, 2003.
- Ceylan, Ali. **İşletmelerde Finansal Yönetim**. Bursa: Ekin Yayınevi, 7. Baskı, 2001.
- Civelek, Muzaffer. **Maliyet Muhasebesi – Sorular, Cevaplar**. Kayseri: 2000.
- Deloitte. **International Financial Reporting Standards, Model Financial Statements 2006, An IAS Plus Guide**. London: Deloitte Touche Thomatsu, 2006.
- Deloitte. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı**. Beşinci Basım, 2006.
- Epstein, B.J. ve Mirza, A.A.. **Interpretation and Application of International Accounting Standards**. USA: John Wiley&Sons Inc, 2005.
- Erdoğan, Murat. **Finansal Muhasebe**. İstanbul: Beta Yayınevi, 2002.
- Gökçen, Gürbüz, Ataman Akgül, Başak ve Çakıcı, Cemal. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**. İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006.
- Greuning, Hennie Van. **International Financial Reporting Standards : A Practical Guide**. 4<sup>th</sup> Edition, USA: World Bank, 2006.

- Gücenme, Ümit. **Envanter**. Bursa: Marmara Kitabevi, 2002.
- Hussey, Roger. **International Financial Reporting Standards Desk Reference : Overview, Guide and Dictionary**. Hoboken, NJ, USA: John Wiley & Sons, 2005.
- İbiş, Cemal ve Argun, Doğan. **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri Odası, Yayın No: 42, 2004.
- Karapınar, Aydın. **Ululararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre İşletme Birleşmeleri**. Ankara:Gazi Kitabevi, 2006.
- Kidwell, S.D. ve Peterson L.R., **Financial Institutions, Markets and Money**. Illinois: The Dreydan Press,1981.
- Kirk, Robert J.. **International Financial Reporting Standards In Depth, Volume 1: Theory And Practice**. Great Britain: CIMA Publishing, 2005.
- Kirk, Robert J.. **International Financial Reporting Standards In Depth, Volume 2: Solutions**. Oxford, UK: CIMA Publishing, 2005.
- Kışalı, Yunus, Erden, Selman Aziz ve Işıklılar, Sadi. **Finansal Muhasebe**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.
- Koç Yalkın, Yüksel. **Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.
- Koç Yalkın, Yüksel. **Uluslararası Muhasebe Standardı – UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler**. TÜRMOB Yayınları – 163, TMUDESK Seri No:4.
- Mirza,Abbas Ali, Holt,Graham J. ve Orrell, Magnus. **IFRS Workbook & Guide**. London: John Wiley & Sons Inc., 2006.
- Mulford, C.W. ve Comiskey, E.E.. **The Financial Numbers Games, Detecting Creative Accounting Practices**. John Wiley&Sons, 2002.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın. **Türkiye Muhasebe-Finansal RaporlamaStandartları, TMS-TFRS**. Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007.
- Özbank, H. Atilla. **Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Örnekli Uygulama Klavuzu**. İstanbul: Özbank Yayıncılık, 1993.
- Pekdemir, Recep. **Örneklerle Tekdüzen HesapSistemi El Kitabı**. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Sayı:12, 1994.
- Peter Walton, Walter Aerts. **Global Financial Accounting and Reporting Principles and Analysis**. London: Thomson Learning, 2006.
- PricewaterhouseCoopers. **International Financial Reporting Standards**. A Pocket Guide, 2006.

Sağlam, Necdet. **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1282, 2001.

Sağlam, Necdet, Şengel, Salim ve Öztürk, Bünyamin. **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2007.

Sarıaslan, Halil. **Yatırım Projelerinin Hazırlanması ve Değerlendirilmesi**. Ankara:Turhan Kitapevi,1994.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

Tiffin, Ralph. **Complete Guide to International Financial Reporting Standards : Including IAS and Interpretation**. London, GBR: Thorogood, 2004.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**. TMSK Yayınları-1, 2006.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu. **Türkiye Muhasebe Standartları 2001**. Ankara: TÜRMOB Yayınları 166, TMUDESK Seri No:5, 2001

### ***Sürekli Yayınlar***

Active Dergisi. “**Risk Kontrolü ve Yönetimi Alanında Uluslararası Standartlar**”. Sayı:15, Ekim Kasım 2000.

Akdoğan, Nalan. “**Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri**”. Mali Çözüm, Sayı: 80, Mart Nisan, 2007.

Akkaya, Adem. “**Alman ve Türk Hukuku ile Mukayeseli Olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Karşılıklar**”. Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2007.

Aksoy, Tamer. “**Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğitimi**”. Mali Çözüm, İSMMMOMO Yayın Organı, Sayı:71, Nisan Mayıs Haziran 2005.

Argun, Doğan. “**Karşılık Kavramının ve Karşılıkların Tahakkuk Esaslarının Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Karşılık Hesapları ile Karşılaştırılması ve Bir Öneri**”. Diyalog Dergisi, Sayı: 189, 2004.

Başpınar, Ahmet. “**Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**”. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Maliye Dergisi, Sayı: 146, Mayıs-Aralık 2004.

Bilginoğlu, Fahir. “**Uluslararası Muhasebe**”. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Nisan 1993.



Bostancı, Serpil. **“Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”**. Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:59, Nisan Mayıs Haziran 2002.

Burnside, Craig. **“On Contingent Liabilities and the Likelihood of Fiscal Crises”**. Comparative Economic Studies, Vol: XLIV, No: 1, 2002.

Canoğlu, Mehmet Ali. **“Kıdem Tazminatı Karşılığı, Muhasebe ve Önerilerimiz”**. Mükellefin Dergisi, Sayı: 78, Haziran 1999.

Canoğlu, Mehmet Ali. **“Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı ve Muhasebe”**. Mükellefin Dergisi, Sayı: 94, Ekim 2000.

Cebe, Mustafa. **“Ticari İşletmelerde Ekonomik Nitelikli İki Kavram, Verimlilik ve Beklenen Değer”**. Bursa Ekonomi Dergisi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Aylık Yayın Organı, Sayı: 219, Mayıs 2006.

Cemalcılar, Özgül. **““Karşılıklar” Teriminin Yaratığı “Karışıklıklar”**”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:4, Mayıs 2001.

Cömert Doyrangöl, Nuran ve Saltoğlu, Müge. **“Muhasebe Gözüyle Basel II”**. Mali Çözüm Özel Sayı: 76, 2006.

Çelik, Orhan. **“Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”**. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Gelişme ve Toplum Araştırma Merkezi, No: 52, Ocak, 2003.

Evrin, Pınar, Baklacı, Hasan F. ve Yükçü, Süleyman. **“Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”**. Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Antalya, 1997.

İbiş, Cemal ve Akarçay, Ayça. **“IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymetler Borsalarında IAS’in Uygulanması Süreci”**. VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayını, No; 49, 2004.

İbiş, Cemal ve Özkan, Serdar. **“Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”**. Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 74, Ocak Şubat Mart 2006.

Karacaer, Semra. **“TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı Kapsamında Garanti Gider Karşılıklarının İncelenmesi”**. MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:4, Aralık 2002.

Kiracı, Murat ve Köse, Tunç. **“IASC, FASB ve TMS’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”**, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Haziran, 2002.

Koç Yalkın, Yüksel. **“AB ve ABD’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına Geçiş Çalışmaları”**. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:19, Temmuz 2003.

- Koç Yalkın, Yüksel. **“Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”**. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran, 2002.
- Koç Yalkın, Yüksel, Demir, Volkan ve Demir, Defne. **“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”**. Mali Çözüm, Özel Sayı, 17.World Congress of Accountants Kasım 2006.
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk. **“UFRS ve Basel II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri”**. Mali Çözüm, Sayı: 76, Haziran Temmuz 2006.
- Özkan, Azzem. **“Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları”**. Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 16, 2000.
- Özkök, Servet. **“Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarını Uyumlaştırma Çabaları”**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2000.
- Poroy, Aylin. **“Avrupa Birliği Uluslararası Muhasebe Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor”**. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 15, Temmuz 2002.
- Robinson, Suzanne. **Contingent Planning**. Finance Week, 15.Aug.2006.
- Sağlam, Necdet. **“Avrupa Birliğinde Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci”**. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 21, Ocak 2004.
- Sayar, Zafer. **“Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun İşığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:7, Ekim 2002.
- Ulusan, Hikmet. **“Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu”**. Mali Çözüm, Sayı: 69, 2004.
- Üstündağ, Saim. **“Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”**. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:1, Nisan 2000.
- Wright, Charlotte. **“Current Developments in Environmental Issues”**. Petroleum Accounting and Financial Management Journal, Denton, Vol.23, Iss.1, Spring 2004.

#### **Internet Adresleri**

<http://www.apskaitosinstitutas.lt> 19 business Accounting Standard Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, and Events Occuring After The Balance Sheet Date (02.04.2007)

<http://www.asb.org.uk> (22.07.2006)

<http://www.bddk.org.tr> (12.04.2007)

<http://www.bddk.org.tr/basel2>. (25.04.2007)

<http://bof.karaelmas.edu.tr/journal/download/20051/7.pdf> (12.12.2006)

[http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB proposals to amend IAS 37 and IAS 19 09 05/\\$file/EY IASB proposals amend IAS37 %20IAS19 Aug 05.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/UK/IASB%20proposals%20to%20amend%20IAS%2037%20and%20IAS%2019%2009%2005/$file/EY%20IASB%20proposals%20amend%20IAS37%20IAS19%20Aug%2005.pdf) (11.02.2007)

[http:// www.fasb.org](http://www.fasb.org) (15.05.2006)

<http://www.gaziantepsmmmorg/gsmmmo/slaytlar/TMS-Recep%20Pekdemir.pp.t>  
(13.03.2007)

<http://www.gokbulut.net/notlar/RISK-GETiRi.ppt> (12.04.2007)

<http://www.gtturk.com/about/hs-2006-13.pdf>. (15.02.2007)

<http://www.iasb.org> (15.06.2006)

<http://www.iasplus.com>-(26.01.2007)

<http://www.iasplus.com/agenda/convergence-ias37.htm> (26.01.2007)

<http://www.iasplus.com/standard/ias37/htm> (11.05.2007)

<http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>- (11.05.2007)

<http://www.ismmmo.org.tr>- (16.12.2006) (06.12.2005 tarihinde İsveç'te yapılan bir panel modül 14)

<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2182> (03.02.2007)

<http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/93d5c3bc0673ba438025712400567eaa> (02.05.2007)

<http://www.spk.gov.tr> (12.06.2004)

[http://www.spk.gov.tr/msd/mali tablo dipnot format.html](http://www.spk.gov.tr/msd/mali_tablo_dipnot_format.html) - 12k - (14.04.2007)

<http://www.tmsk.org.tr>. (12.02.2007)

<http://www.tmud.org.tr/IAS37.ppt> (11.08.2006)

<http://www.tmud.org.tr/IAS37.ppt> (11.08.2006)

[http://www.webmuhasebe.com/konular/karşılıkenv.htm](http://www.webmuhasebe.com/konular/karsilikenv.htm). (23.03.2005)

Tr.wikipedia.org/wiki/beklenen-değer, (07.02.2007)

### ***Tebliğler***

Sermaye Piyasası Kurulu. **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ.** (Seri XI, No:1.Madde 41, Ek2.).

Sermaye Piyasası Kurulu. **Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ.** (Seri XI, No:25). 2003.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ.** 2004.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Kavramsal Çerçeve.**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. **Türkiye Muhasebe Standardı 37, Tebliğ 20.**

### ***Yayınlanmamış Doktora Tezleri***

İbiş, Cemal. **Türk Yasalarına ve Muhasebe İlkelerine Göre Düzenlenen Bilançoların Karşılaştırılması ve Öneriler.** Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1992.

