

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
KARŞILIKLAR, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
PROF.DR. RECEP GÜNEŞ**

**HAZIRLAYAN
RIDVAN İNANÇ**

MALATYA 2019

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE KARŞILIKLAR,
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİ USUL KANUNU İLE
KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Rıdvan İNANÇ

Danışman
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

MALATYA 2019

TEZ ONAY FORMU

T.C.

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**Muhasebe Standartlarına Göre
Karşılıklar, Muhasebeleştirilmesi ve
Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması**

Yüksek Lisans Tezi

DANIŞMAN

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

HAZIRLAYAN

Rıdvan İNANÇ

Jürimiz **14.06.2019** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans tezini (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunarak **İşletme** Anabilim, **Muhasebe-Finansman** Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvanı Adı Soyadı

İmzası

1. Prof. Dr. Recep GÜNEŞ
2. Dr. Öğretim Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ.....
3. Dr. Öğretim Üyesi Tuba GÜLCEMAL

İNönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulununtarih ve Sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım “Muhasebe Standartlarına Göre Karşılıklar, Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakça kısmında yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Rıdvan İNANÇ

ÖN SÖZ

Uluslararası yatırımlara sahip işletmeler, birtakım iktisadi karar süreçlerinde farklı muhasebe sistemlerine uygun finansal tabloları mukayese ederken bazı zorluklarla karşılaşır. Bu nedenle, söz konusu muhasebe sistemlerindeki farklılığı gidermek için yatırımcılara mukayese edilebilir, güvenilir ve doğru finansal verilerin sağlanabilmesi, ulusal muhasebe standartlarının, uluslararası genel geçer standartlarla uyumuyla mümkündür. Mevzu bahis bu farklılıkların en önemlilerinden biri de karşılıklar konusudur. Nitekim bu çalışmanın amacı Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan karşılıkların Vergi Usul Kanunu'na göre karşılaştırılması, muhasebeleştirilmesi ve örnek olaylar ışığında değerlendirilmesidir.

Bu tezin yazılmasında, değerli bilgilerini benimle paylaşan, çalışmamın iş için değil, öğrenmek için olduğunu idrak ettiren, samimiyetini esirgemeyen ve bana verdiği kıymetli bilgilerden bundan sonraki mesleki yaşamımda da faydalanacağım değerli danışman hocam Prof. Dr. Recep GÜNEŞ'e teşekkürü bir borç biliyor ve sonsuz şükranlarımı sunuyorum. Sorumluluğunda olmamama rağmen, kırmayıp desteğini esirgemeyen, yardımda bulunarak yol gösteren kıymetli hocalarım Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI, Dr. Öğretim Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ ve Dr. Öğretim Üyesi Abdurrahman ÇALIK'a teşekkürlerimi sunarım. Hazırladığım çalışmada kısıtlı vakitlerini ayırıp desteklerini esirgemeyen mesai arkadaşlarım Ali Rıza SAVAŞ, Ali AKSÜT, Mert Mahir GÖZ, Taha TAŞTAN, Cihan ALPTEKİN ve Dr. Öğretim Üyesi Nurcan AZGIN hocalarıma sonsuz teşekkürler.

Adını anmadan geçemeyeceğim, akademik hayata girmeme en büyük vesile ve örnek olan kıymetli büyüğüm Prof. Dr. Nihat İNANÇ hocama bir ömür vefa ve minnet borçluyum.

Tabi ki bu uzun süreçte sabrını, desteğini her zaman hissettiğim, ihmal ettiğim, buna rağmen desteğini bir an olsun esirgemeyen kıymetli eşime teşekkür ediyorum.

Çalışmamı başta aileme, eşime ve oğluma ithaf ediyorum.

Rıdvan İNANÇ

ÖZET

Uluslararası yatırım yapan ve faaliyet gösteren işletmeler iktisadi kararlar alırken, Dünya’da farklılık ve çeşitlilik gösteren muhasebe sistemlerine uygun hazırlanan finansal tabloları karşılaştırırken güçlükler yaşamaktadırlar. Bu sebeple, ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için yatırımcılara karşılaştırılabilir, güvenilir ve doğru finansal bilgiler verilebilmesi ülke bazlı uygulanan muhasebe standartlarının uluslararası alanda kabul gören standartlarla uyumunun sağlanmasıyla mümkün olacaktır. Uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecinin ülkemizde de kaçınılmaz bir şekilde yürütülmesi gereği olarak ‘‘Uluslararası Muhasebe Standartları’’ (UMS) değiştirilmeden Türkçeye tercüme edilerek ‘‘Türkiye Muhasebe Standartları’’ (TMS) olarak yürürlüğe girmiş ve yayınlanmıştır. Türkiye’de mevcut muhasebe sisteminde birden fazla kanunun mevcudiyeti nedeniyle tam bir uygulama birliği söz konusu değildir. İşletmeler için genel olarak Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri geçerli olup, VUK ile TMS’ler arasında da işletmenin dönem kâr/zararını etkileyecek bir takım farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıkların en önemlilerinden biri de karşılıklar konusudur. Karşılıklar, TMS’de; ‘‘TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar’’ standardı çerçevesinde ele alınmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan karşılıkların Vergi Usul Kanununa göre karşılaştırılması, muhasebeleştirilmesi ve örnek olaylar yardımıyla incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Karşılıklar, Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, TMS-37

ABSTRACT

While making economic decisions, the companies which invest and operate internationally have difficulty in comparing the financial statements prepared according to the accounting systems which display variety and difference in the world. Therefore, providing comparable, reliable, and accurate financial information to the investors for the purpose of removing the differences among the national accounting systems will only be possible to comply with the internationally accepted standards on the country-based accounting standards. As an inevitable necessity for conducting the adjustment process for International Accounting Standards in our country, the “International Accounting Standards” (IAS) were translated into Turkish without any change, published as “Turkish Accounting Standards”, and entered into force. However, a unity in the implementation of the accounting standards is not possible because of the existence of multiple legislations. Tax Procedure Law (TPL) is commonly valid for the enterprises but there are some differences which may influence the profit and loss of a company between Tax Procedure Law (TPL) and Turkish Accounting Standards (TAS). One of the most important differences among them is the ‘provisions’. In this vein, the provisions were handled in Turkish Accounting Standards as “TAS-37 Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets”.

The aim of this study is to compare, recognise and analyse the provisions in Turkish Accounting Standards according to Tax Procedure Law (TPL) with the case studies.

Keywords: Provisions, Accounting Standards, Tax Procedure Law (TPL), TAS-37

İÇİNDEKİLER

KABUL ONAY SAYFASI	iii
ONUR SÖZÜ	iii
ÖN SÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLO LİSTESİ.....	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI VE OLUŞUM SÜRECİ

1.1. Muhasebe ve Muhasebe Standartlarının Tanımı.....	3
1.2. Muhasebe Standartlarının Önemi	5
1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumu	6
1.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Oluşturulması	7
1.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Oluşturulması.....	8
1.3.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi.....	8
1.4. Muhasebe Standartları Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bazı Ülke Uygulamaları.....	9
1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)	9
1.4.2. İngiltere	11
1.4.3. Almanya.....	13
1.4.4. Türkiye	15
1.4.4.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	15

1.4.4.2. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	16
1.4.4.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	16
1.4.4.4. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	17
1.4.4.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	18
1.4.4.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	18
1.4.4.7. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	22

İKİNCİ BÖLÜM

KARŞILIK KAVRAMI, TÜRKİYE'DE YASAL MEVZUAT VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILIKLAR

2.1. Karşılık Kavramı	24
2.2. Türkiye'de Yasal Mevzuat Açısından Karşılıklar	26
2.2.1. Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) Açısından Karşılıklar	26
2.2.2. Türk Ticaret Kanunu (TTK) Açısından Karşılıklar.....	28
2.2.3. Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılıklar	29
2.2.4. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Açısından Karşılıklar	30
2.2.5. Bankalar Kanunu Açısından Karşılıklar	30
2.3. Muhasebe Standartları Açısından Karşılıklar	31
2.3.1. TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.....	32
2.3.1.1. Amaç	33
2.3.1.2. Kapsam	34
2.3.1.3. Tanımlar	36
2.3.1.4. Muhtemel Karşılık Konuları	37
2.3.1.5. Karşılıkların Finansal Tablolara Yansıtılma Şartları.....	38
2.4. Karşılıkların Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması	40

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VUK VE STANDARTLAR AÇISINDAN KARŞILIKLARIN
KARŞILAŞTIRMALI MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK
UYGULAMALAR

3.1. Örnek Uygulama 1: Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler	44
3.2. Örnek Uygulama 2: Garanti Karşılıkları	46
3.3. Örnek Uygulama 3: Yeniden yapılandırmalar.....	48
3.4. Örnek Uygulama 4: Ödenecek Tazminata Karşılık Ayrılması.....	49
3.5. Örnek Uygulama 5: Karşılığı, Bir Varlığın Maliyetinin Parçası Olarak Muhasebeleştirme	52
3.6. Örnek Uygulama 6: Şüpheli Alacak İçin Karşılık Ayrılması	55
3.7. Örnek Uygulama 7: Kıdem Tazminatı Karşılığı.....	56
SONUÇ	61
KAYNAKÇA.....	63

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1. TMS 37'ye göre Karşılık Ayrılabilmesi için Gerekli Koşullar 33



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü)
APB	: Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)
ASB	: Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Kurulu)
ASC	: Accounting Standards Committee (Muhasebe Standartları Komitesi)
ASSC	: Accounting Standards Steering Committee (Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi)
BDK	: Beyanname Düzenleme Kılavuzu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BMJ	: Bundesministerium der Justiz (Federal Adalet Bakanlığı)
BMJV	: Bundesministerium der Justiz und des Verbraucherschutzes (Federal Adalet ve Tüketici Koruma Bakanlığı)
CAP	: Committee on Accounting Procedure (Muhasebe Prosedürleri Komitesi)
DRSC	: Deutsches Rechnungs Standard Komitee (Almanya Muhasebe Standartları Komitesi)
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FRC	: Financial Reporting Council (Finansal Raporlama Konseyi)
FRRP	: Financial Reporting Review Panel (Finansal Raporlama Gözetim Heyeti)
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HGB	: Handelsgesetzbuch (Alman Ticaret Kanunu)

IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASC	: International Association of Classification Societies (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RG	: Resmi Gazete
SEC	: Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüz dünyasında iletişim ve teknoloji alanında yaşanan hızlı gelişmeler sonucunda ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmakta ve sıkı rekabet şartları artmaktadır. İşletmeler bu sıkı rekabet ortamına ayak uydurabilmek için faaliyet alanlarını uluslararası düzeye taşımak durumunda kalmışlardır. Uluslararası düzeyde faaliyetlerini yürüten bu işletmeler, her ülkenin muhasebe uygulamalarına uygun mali tablolar düzenlemektedirler. Bu durum işletmeler, muhasebe bilgi kullanıcıları ve mali tabloların karşılaştırılması açısından ciddi problemlere sebep olmaktadır. Bu nedenle uluslararası alanda faaliyet yürütmek veya yatırım yapmak isteyen işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılmasını mümkün kılacak şekilde hazırlanması, uluslararası yatırımcılara karşılaştırılabilir, güvenilir ve doğru finansal bilgiler verilebilmesi ülke bazlı uygulanan muhasebe standartlarının uluslararası alanda kabul gören standartlarla uyumunun sağlanmasıyla ancak mümkün olacaktır.

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecinin ülkemizde de kaçınılmaz olmasıyla “Uluslararası Muhasebe Standartları” (UMS) değişikliğe uğramadan Türkçeye tercüme edilerek “Türkiye Muhasebe Standartları” (TMS) olarak yürürlüğe girmiş ve yayınlanmıştır. Türkiye’de mevcut muhasebe sisteminde birçok kanunun uygulanmasından dolayı tam bir uygulama birliği yoktur. İşletmeler için genel olarak VUK hükümleri geçerli olup, VUK ile TMS’ler arasında da işletmenin dönem kar/zararını etkileyecek bir takım farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıklardan biride karşılıklar konusudur.

Karşılıklar konusu, “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı çerçevesinde ele alınmıştır. İşletmeler geçmiş uygulamalardan kaynaklanan ve kaynak çıkışının olası olduğu durumlara TMS-37 gereğince karşılık ayırmak durumundadır. TMS 37 Standardının gayesi; koşullu varlıklar, karşılıklar ve koşullu borçlara göre muhasebeleştirme ölçütleri ve ölçüm ilkelerinin gerçekleştirilmesini ve kullanıcıların bunların durumunu, zamanlamaları ve tutarlarını görebilmelerini adına gerekli mali verilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle işletmelerin, TMS/TFRS uygulamasında karşılıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 37 Standart hükümlerini uygulamaları gerekir (Akbulut, 2015: 905).

Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Vergi Usul Kanununda yer alan karşılıkların incelenmesi, muhasebeleştirilmesi ve örnek olaylar yardımıyla karşılaştırılmasını

amaçlamaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda hazırlanan çalışma çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; muhasebe ve muhasebe standartlarının tanımı, muhasebe standartlarının önemi, muhasebe standartlarının oluşumu, muhasebe standartları oluşumunda diğer ülkelerin uygulamaları yer almaktadır.

İkinci bölümde; Karşılık kavramı, Türkiye’de yasal mevzuat açısından karşılıklar, muhasebe standartları açısından karşılıklar, muhasebe standartları açısından karşılıklar ve muhasebe standartları ve vergi usul kanununda yer alan karşılıkların karşılaştırılması konuları yer almaktadır.

Çalışmanın son bölümünde; Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları açısından karşılıkların karşılaştırmalı muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamaları karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI VE OLUŞUM SÜRECİ

Muhasebe sisteminden elde edilen verilerin, muhasebe bilgi kullanıcıları (Yöneticiler, işletme sahipleri, personeller, devlet, toplum, borç verenler) için istenen işlevi sağlayabilmesi ve işletme faaliyetleriyle ilgili olarak doğru bilgileri aktarabilmesi, benzer olguları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği verilerin güvenilir, anlamlı, doğru, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun olması için bazı muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Bunun sonucunda muhasebe uygulamalarının belirli temellere uygun olması kaçınılmaz hale gelmektedir. Muhasebe standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden yola çıkarak geliştirilmiş ve mali tabloların oluşmasına belli bir intizam getiren, muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar bütünü şeklinde nitelendirilebilir (Toroslu, 2012: 171).

Uluslararası alanda kabul görecektir ortak bir muhasebe dili oluşturmayı amaçlayan muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları, gerek finansal tabloların hazırlanmasında gerekse muhasebe işlemlerinde, işletmeler tarafından yapılan muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları minimize etmek amacıyla oluşturulmuştur

1.1. Muhasebe ve Muhasebe Standartlarının Tanımı

Muhasebenin literatürde çeşitli tanımlamaları yapılmaktadır. Muhasebe farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazıları şöyledir.

Muhasebe, işletmenin amaçlarına ulaşmasına ve kaynakların uygun değer dağılımına yardımcı olacak biçimde, bilgi kullanıcılarının bilinçli kanaatte bulunmalarına ve kararlar almalarına imkân sağlamak üzere, belli bir işletme hakkında ekonomik ve sosyal bilgiler sağlayan bir değerlendirme ve iletişim düzenidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 4). Muhasebe, işletme aksiyonlarının denetimini olurlu kılmak, ileriye dönük işletme eylemlerini düzenlemek, işletme içindeki ve dışındaki bireylere işletmeye ait dinamik kararlar alınabilmesi için, parasal olaylara ilişkin bilgilerin toplanması ve bu bilgilerin kullanıcılara iletilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır (Ataman, 1997: 1).

Muhasebe, işletmede meydana gelen parasal olayları sistematik bir biçimde tarih sırasına göre kaydeden, bu olayları zamanlı, ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler

dönüştürerek karar mekanizmasında yer alan kişilere sunan bir bilgi sistemidir (Lazol, 2014: 3). Muhasebe, genel anlamda bir işletmedeki parasal nitelikli kaynakların teşkilini, bu kaynakların kullanılma şeklini, işletmenin işlemleri neticesinde bu kaynaklarda meydana gelmiş olan değişikliklerin ve işletmenin mali olarak durumunu açıklayan bilgileri ortaya çıkaran, bu bilgileri ilgili bireylere ve birimlere ileten bir "*bilgi sistemi*" dir (Sevilengül, 2016: 3).

Açıklamalar, tanımlar ve yaklaşımlar çerçevesinden yola çıkarak muhasebeyi özetle şöyle tanımlamak mümkündür. Muhasebe, bir işletmenin sahip olduğu varlıklarında ve bu sahip olduğu varlıkların elde edilmesini sağlayan kaynaklarında meydana gelen mali niteliğe sahip parasal olayların, ticari işlemlerin sistemli bir şekilde kayıtlarını tutarak, sınıflayan, özetleyerek raporlandırır, analiz edilip yorumlanmasını ve yöneticilerin istifade etmesini sağlayan bir bilim olarak tanımlanabilir. Bu anlamda muhasebeye "*İşletmenin konuşan dili*" denilmektedir.

Öyleyse muhasebe sosyal bir bilimdir. Çünkü muhasebe insanın örgütlü veya grup davranışının ekonomik görünümünün anlaşılmasını amaçlar (Akdoğan ve Aydın, 1987: 21).

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Buradan hareketle muhasebe mali kullanıcılara gerekli olan bilgileri finansal tablolar aracılığıyla sunmaktadır. Muhasebe kuramına ve muhasebe bilimine göre temel sayılan üç unsur vardır. Bunlar; temel kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler ve standartlardır. Temel kavramlar ve genel kabul görmüş ilkeler finansal tabloların ortaya konulmasında temel oluşturur. Üst basamağında ise muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe standartları yer alır. Muhasebe uygulamalarının belli temellere uyması gereklidir. Bu noktada muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir (Akgül ve Akay, 2004: 4).

Standart kavramı, belirli ölçülere yasalara ve kullanıma uygun olan birden fazla ölçüte uygun bir özellik ve kıyaslama ölçüsü olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe bilimi bağlamında bakacak olursak standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar bütünü şeklinde tanımlanabilir.

Muhasebe standartları, finansal tablo ilkelerinin uygulamaya geçirilmesine imkân sunan usul ve esaslardan oluşmaktadır. Muhasebe standartları, sadece herhangi bir sektörle ilgili olabileceği gibi ekonomik hayatta yer alan bütün sektörlerle de ilgili olabilir (Öğüz, 2007: 5).

Muhasebe standartları, muhasebe kurumları tarafından yayınlanan, tek tip, tutarlı finansal tabloların hazırlanmasında muhasebe bilgilerinin farklı kullanıcılarını etkileyen

diğer açıklamalara ilişkin kural ve rehberlerden oluşan yazılı beyanlardır (www.accountingnotes.net: 21.10.2018).

Muhasebe standartları, muhasebe politikalarının ve uygulamalarının koşullarını, finansal tablolarda yer alan kalemlerin yorumlanmasını kolaylaştıracak kodlar, kurallar ve düzenlemeler yoluyla ve hatta hesap defterlerinde ele alınmasını için düzenler (www.accountingnotes.net: 21.10.2018).

1.2. Muhasebe Standartlarının Önemi

Muhasebe uygulamalarında gerek uluslararası, gerekse ülke içerisinde dahi uygulamalar arasında farklılıklar olabilmektedir. Günümüz dünyasında ekonomilerin globalleşmesi, teknolojinin ilerlemesiyle birlikte ülkelerarası sınırlar ortadan kalkmaya başlamıştır. Bunun sonucunda uluslararası arenada yatırım yapmaya başlayan sermaye sahiplerinin yanında fon temin etme çabalarını artıran fon kullanıcıları da bulunmaktadır. Ayrıca Dünyada meydana gelen bu sermaye aksiyonları neticesinde mali nitelikli verilerin de önemi artmıştır (Yalkın, vd., 2006: 293). Uluslararası sermaye aksiyonlarının meydana gelebilmesi için, işletmelerin bütün ülkelerde geçerli olacak ya da menkul değerlerini ihraç etmek istedikleri ülke borsalarında geçerli olacak mali tablolar hazırlamaları gerekecektir. Bunu gerçekleştirmek isteyen işletmeler için mali tablolarını bütün ülkelere kabul görmüş uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması zorunluluk haline gelmiştir (Toroslu, 2012: 172).

Finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları bakımından uluslararası düzeyde meydana gelen bu gelişmeler bir kısım sorunları veya farklılıkları da beraberinde getirmiştir. Böyle bir durumda ülke içindeki muhasebe uygulamaları arasında farklılıklar o ülke için olumsuz bir durum teşkil etmektedir. Ülkelerin ekonomik sistemleri, finansal sağlayıcılar (sermaye sahipleri), devletin yapısal düzenlemeleri, işletmelerin ortaklık anlayışı, hukuk düzeni, kültürel faktörler, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, ülkeler arasında oluşan muhasebe standartları farklılıklarının sebepleridir (Çankaya, 2007: 128).

Bu farklılıkların sonucunda münferit ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, yatırımcıları yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmaktan alıkoymakta, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri artırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem yüklenicilere hem de arz edenlere ilave maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında zorluklara neden olabilmektedir (Bostancı, 2002: 72).

Bu nedenle ülke ekonomisi ve işletmeler açısından muhasebe standartlarının uygulamaya konulması ciddi öneme sahiptir. Muhasebe standartlarının işletmeler için önemini kısaca şu şekilde sıralamak mümkündür (Akgül ve Akay, 2004: 5).

- Finansal performanslarını farklı dönemler itibariyle aynı temelde mukayese edebilmelerine ve bu mukayeseler sonucuna ilişkin olarak işletme için yaşamsal öneme sahip hususlarda doğru ve isabetli kararlar almalarına yardımcı olmak,
- Denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olmak,
- Yönetime dönemler itibariyle analiz edebilme kolaylığı sağlamanın yanı sıra aynı sektörde faaliyet gösteren benzer işletmelerin mali performanslarına dayanarak yapılan mukayeselerinde doğru bir şekilde yorumlanabilmesine yardımcı olmak,
- Finansal performansının doğru analizle geleceğe dönük realist planların yapılmasını sağlamak, doğru gaye ve hedeflerin belirlenmesine yardımcı olmaktır.

Görüldüğü gibi ülke ekonomisi ve işletmeler açısından muhasebe standartları önemlidir. Bu yüzden muhasebe standartlarının hayata geçirilip uygulanması gerekmektedir.

1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumu

Muhasebe standartları, karar alma sürecinde belirleyici role sahip olduğu işletmelerin ve işletme dışı çevreler gibi birçok işletme ilgi gruplarının ilgi odağı konumundadır. Muhasebe standartlarının kim ve kimler tarafından oluşturulup düzenleneceği ise süregelen bir tartışma konusudur. Standartların oluşturulması konusunda ortaya atılan görüşler şöyledir;

Kamu Sektörü Aracılığıyla Yasama yoluyla oluşturulması, Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla oluşturulması, Kamu sektörünün muhasebe standaarı düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla oluşturulması (Üstündağ, 2000: 32)

olmak üzere üç temel başlık halinde toplanabilir. Muhasebe standartlarının düzenlenmesi konusunda ileri sürülen görüşler kısaca aşağıda ele alınarak, yeri geldiğinde karşılaştırmalı bir şekilde incelenmeye çalışılacaktır.

1.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Oluşturulması

Muhasebe standartlarının yasalar, yönetmelikler vb. usullerle devlet otoritesi tarafından oluşturulması halidir. Muhasebe düzenlemelerinin başka gerçekliklere uyumu hususunda herhangi bir müeyyide sorunu yaşanmaması için muhasebe standartlarının bu yöntemle oluşturulması uygundur. Bu metotla düzenlenecek olan muhasebe standartlarının, sözü edilen ilgili menfaat gruplarının olası baskılarına karşı daha kuvvetli olması öngörülmektedir. Bu yöntemle ilgili yapılan eleştirilerse, düzenlemelerde muhasebeye siyasal partilerin siyasi etkilerinin yansıdığı yönündeki eleştirilerdir (Bostancı, 2002: 65-66).

Muhasebe standartlarını belirleyen yasama organı, standartlara uyulmaması halinde uygulanacak cezaları da belirleyerek, muhasebe standartlarının uygulanmasında müeyyideler getirmektedir. Bu aşamada, müracaat mekanizmasının ve son müeyyide organının mahkemeler olması da hem standartlara uyulmaması durumunda müeyyide uygulamasını pekiştiren bir aşama hem de standartların uygulanmasının sağlanması olarak gündeme gelmektedir. Örneğin; *“Avrupa Birliği’nde muhasebe standartları bu şekilde Konsey Direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir.”* denilmektedir (Gökçen, vd., 2006: 1-2).

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi bir kısım üstünlükleri içinde barındırmakla birlikte; muhasebede teknik konular üzerinde iktidar partisinin siyasî düşünceleri doğrultusunda karar verebilmesi bu metotta rastlanan en önemli sorunlardan biridir. Ayrıca, konunun siyasi öneminin yeterince kavranamamış olması kısıtlı olan yasama süresi zarfında muhasebe düzenlemelerinin yer almasını güçleştirmektedir. Yasama organının karar alma sürecine yürütme içinde yer alan üst bürokrasi ve iktidar elitlerinin etkisi kaçınılmaz olup, bu bağlamda oluşturulmuş olan muhasebe sisteminin toplumsal açıdan özel sektörün kendi alanında yapmış olduğu düzenlemelerden daha etkin olacağını beklemek anlamlı görünmemektedir. Muhasebe düzenlemelerinin yasama gündemine alınması ve akabinde zorluklarla karşılaşılması hâlihazırda muhasebe düzenlemelerinde ekonomik koşulların gerektirdiği yeniliklerin zamanında yapılmasını engellemekle beraber muhasebe düzenlemelerinin değiştirilmesinde caydırıcı etki gösterecektir (Üstündağ, 2000: 33).

1.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Oluşturulması

Özel sektör düzenleyici kuruluşlar muhasebe standartlarının düzenlenmesinde vazife alabilirler. Özel sektör vasıtasıyla hazırlanan bu standartların uygulanması tamamen ihtiyari olmaktadır. Bu nedenle kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamaları, standartlara uyum sağlanmasındaki en önemli sorundur. Söz konusu kuruluşlar yerel veya uluslararası düzeyde faaliyet gösteren vakıf, birlik ve dernek biçiminde teşkilatlanmış ve özel sektör temsilcilerinin de içinde yer aldıkları kuruluşlardır. Standartlara uyumu ve otoritelerini sağlayabilmek için oluşturulacak standartlara temel oluşturmak üzere kavramsal bir çerçevenin kabul edilmesi, geniş fikir alışverişleri, özel sektör düzenleyici kuruluşlarının standart taslaklarının yayınlanarak görüşler alınması gibi "uzlaşma arayışı" olarak adlandırılan geniş bir işlemler zinciri uygulama yöntemine başvurulmalıdır (Gökçen, vd., 2006: 2).

1.3.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartları düzenleme yetkisini kamu sektörünün dayanak olduğu özerk bir yapıya devretmesi durumudur. Bu yöntemin avantajı, yasamayla her zaman pekiştirilebilecek olan müeyyide gücünün var olmasıdır. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde uygulanmakta olan bu yöntem; Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (Securities Exchange Commission- SEC)'na Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini devretmiştir (Bostancı, 2002: 66).

Muhasebe standartlarını belirlemek üzere bu yapıda bir kuruluşun kullanılmasının avantajı, yasama organıyla da her zaman kuvvetlendirilecek olan müeyyide gücünün tartışmasız olmasıdır. Yasama otoritesi tarafından yetkilerin devredildiği kuruluşun gücünü yasamadan alacak olması, muhasebe standartlarını belirleme sürecinde kuruluşun açık ve kesin bir desteğe sahip olacağını göstermektedir. Bu yüzden yasama tarafından denetlenen kuruluşlarca yapılan düzenlemelerin muhasebe standartlarının yasama tarafından belirlendiği sistemin avantajlarına fazlasıyla sahip olacağı görülmektedir. Muhasebe konusunda teknik uzmanlığa olan ihtiyacı çözebilmek için muhasebe alanında uzman, nitelikli personelin istihdam edilmesi gerekmektedir. Kuruluşlar bu anlayışla yapılandırılırsa, muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirilebileceklerdir (Üstündağ, 2000: 34).

Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşturulması için kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) bu yönetime örnektir” denilmektedir (Toroslu, 2012: 177). Bu düzenlemeye yapılan eleştiri; ”Yapı itibariyle özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalini arttırmakta ve bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir (Bostancı, 2002: 66).

1.4. Muhasebe Standartları Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bazı Ülke Uygulamaları

Muhasebe alanında dünyada uzun yıllardır çalışmalar sürdürülerek; muhasebe uygulamaları ve raporlamalarında reel duruma uygun ve anlamlı bilgi sunulmaktadır. Özellikle sanayileşmiş batı ülkelerinin düzenledikleri ulusal muhasebe standartları kurul veya komiteleri yetkinleştirdikleri ulusal muhasebe standartları kapsamında, bu amaca büyük ölçüde katkı sunmuşlardır. Söz konusu ülkelerin öncülüğünde gelişmekte olan bazı ülkelerin temsilcilerinin de iştirakleriyle 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Association of Classification Societies - IASC) oluşturulmuş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS) geliştirilip yayınlanmıştır. Ayrıca, söz konusu uluslararası standartlar ulusal muhasebe standartlarının yapılmasına da temel teşkil etmiştir (Yalkın, vd., 2006: 291). Dünyada hâlihazırda 113 ülkede faaliyet gösteren 12000 civarında işletme tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları (UFRS) tamamen veya kısmen benimsenmiş durumdadır. Varsayımlara göre, dünyada yakın zamanda ilerleyen yıllar içinde UMS/UFRS’leri benimseyen ülke sayısının 150’yi geçmesi beklenmektedir (Arsoy, 2009: 1).

Dünyadaki gelişmiş birçok ülkede ve ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulmasına dönük çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Aşağıda ABD, İngiltere, Almanya ve Türkiye’de yapılan çalışmalar, gelişmeler, süreç ve yöntemleri tek tek ele alınıp aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

İşletmelerin farklı pazarlarda yer alma gayretlerinin neticesinde uluslararası seviyede kabul görecekt muhasebe standartlarının düzenlenmesi kaçınılmaz duruma gelmiştir. Birçok ülkenin katılımıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) çalışmalarına başlamıştır. Kurulun düzenleyeceği ortak standartlar, uluslararası pazarda faaliyette bulunan şirketlerin finansal raporları arasında mukayese imkânı sağlamış olup yapılması planlanan yatırımlarda riski minimize edip kârlılığı

yükseltecektir. Buna karşılık Ülkeler arasındaki sosyo-ekonomik, kültürel, politik ve yasal düzenlemelerdeki çeşitlilik bu süreci zorlu hale getirmiştir (Çankaya, 2007: 134).

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına ilişkin olarak ABD’de geçerli olan sistem, kamu ve özel sektör düzenlemelerinin karışımı esasına dayalıdır. Muhasebe standartlarıyla ilgili olarak temel düzenlemeler 1929 Ekonomik Buhrandan sonra krize refleks olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası" ile yasalarda yer almaktadır. 1933 Yasasını uygulama düşüncesiyle kurulan SEC, bununla beraber 1934 Yasası, SEC'e finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri her iki yasa ile öngörülen belirleme yetkisini de vermiştir (Başpınar, 2004:43).

Gayriresmi olarak, 1934'te kurulan SEC, varlıkların yeniden değerlendirilmesi sürecini teşvik etmemiştir. Bu durum, borsadaki şirketlerin varlıkların yeniden değerlendirilmesi süreci hakkında açıklayıcı bilgi sağlamasını isteyen bir eksiklik mektubu çıkarılmasıyla bilinir. Varlıkların değerlendirilmesi ve finansal raporlama sürecindeki şirketlerin çoğunun tarihi maliyeti kullanması nedeniyle, mektup kayıt sürecinde maliyetli gecikmelere neden olmuştur. 1940 yılında bazı şirketler varlıklarını yeniden değerlendirmiş, lakin maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilen değerlerine ilişkin dipnotlarda açıklama yapılmamıştır. Daha sonra 1950 yılında, SEC geçerlilik gücünü kullanmış ve gayriresmi açıklamalarıyla varlıkların yeniden değerlendirilmesini engellemiştir. 1960 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board-APB), mülkiyet, plan ve teçhizat değerleri için yeniden değerlemeyi resmi olarak engelleyen 6 Sayılı açıklamayı yayınlamıştır ve daha sonra engelleme için resmi formun verilmesindeki gecikme gerekçe gösterilmiştir. Bu SEC’in üyeleri arasında görüş çeşitliliğine neden olmuştur (Ziad vd., 2014: 367).

ABD’de muhasebe standartları düzenlenmesiyle ilgili gelişmeler düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayrılmaktadır. Bunlar (Satybaldieva, 2010: 20);

- *Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)’nin etkin rol aldığı “1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure-CAP)*
- *1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu APB” dönemleri ile*
- *1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, (Financial Accounting Standards Board-FASB) dönemleridir*

Muhasebe hususlarına ilişkin olarak SEC bünyesinde (Office of Chief Accountant) “Baş Muhasebeci Ofisi” birimi bulunmaktadır. FASB’ın çalışmalarının gözetimini gerçekleştirmek, kamuyu aydınlatmaya yönelik kurallar oluşturmak, muhasebe ve denetim konularında komisyona danışmanlık yapmak gibi birtakım konular bu birimin görevidir (Sanlı, 2003: 35).

Standartları düzenlerken FASB’ın, başlıca iki dayanağı vardır. Bunlar;

Sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile Due process = doğrudan katılımcı süreç sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır (Başpınar, 2004: 43).

1.4.2. İngiltere

İngiltere’deki muhasebe uygulamaları/düzenlemeleri diğer ülkelerden tamamıyla farklıdır. Bu düzenlemeleri anlamak için geçmişi anlamak muhasebeyi bir bağlam çerçevesinde değerlendirmek ve yeni olguculuğu incelemek gerekir. İngiltere’de 17. ve 18. Yüzyıllar’da tarım ekonomisinden ticarete doğru bir eğilim belirginleşmiştir. Ticaret ve üretim aktiviteleriyle birlikte ekonomi birimleri de küçülmeye başlamıştır. Böylece işyeri sahipleri kar-zarar ve borç miktarını daha kolay ve belirgin bir biçimde takip etmeye başlamıştır (Day, 2000: 6).

Sanayi Devrimi ile birlikte ise işletmelerdeki büyüme hissedarların artması ve yönetim mekanizmalarının genişlemesine yol açmıştır. Böylece kar-zarar hesaplarında yeni tekniklerin ortaya çıkması bir ihtiyaç haline gelmiştir. Hissedarların hakları sınırsız olsa da 1844 yılında iş kurma ve şirketleşme “Joint Stock Companies Act”in yürürlüğe girmesiyle mümkün hale gelmiştir. Muhasebe kayıtları ve bilançolar titizlikle tutulmak zorunda bırakılmıştır. Bu kayıtların hissedarlara ve anonim şirketlerin sicil memuruna ibrası mecburi tutulmuştur. Buna karşın, kâr-zarar kaydı hesabının hazırlanması ve bilanço defterinin biçim ve içeriğine ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır. Muhasebe denetçilerinin bütün muhasebe kayıtlarına erişim görevi mevcuttu ve hissedarların yıllık genel toplantıları için bir rapor hazırlanırdı.

Kanun sebebiyle muhasebe işlerindeki detay eksikliğinin sebebi şöyle açıklanmıştır (Edey ve Panitpakdi, 1956: 365):

- Özel işletmelerin işlerine yakından müdahale etmeme isteği
- Gelişmemiş muhasebe teknikleri
- Denetçi kurallarındaki düzenleme eksikliği

Aslında bu dönemde denetçiler hissedarlar bünyesinde görevlendirilmiş ve görevlerini yerine getirirken sıklıkla profesyonel desteğe ihtiyaç duymuşlardır. Buna karşın muhasebe teknikleri ilerleyen zaman içinde gelişmesine rağmen, devletin muhasebeye direkt müdahil olmaması süregelmiştir. Bu durum özellikle Laissez-faire (serbest ticaret) döneminde belirginleşmiştir. Çünkü özel sektör girişimleri için belirgin bir özgürlük tanınmıştır. Bu yaklaşım İngiltere muhasebe düzenlemelerinde kalıtsal hale gelmiştir ve etkileri 20. Yüzyılın ortalarından sonlarına kadar etkisini hissettirmiştir (Day, 2000: 8).

1970'li yıllardan önce İngiltere'de muhasebe raporlarına ilişkin minimal kanunlardan başka zorunlu bir düzenleme yoktur. 1960'lı yıllarda büyük firmaların çöküşünü içeren muhasebe skandalları sonrasında firmalara farklı değerlendirme yöntemleri sunan "Temiz Muhasebe" yayımlanmıştır. İrlanda ve İngiltere'nin birleştirilmiş muhasebe organları Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee-ASSC) ve sonraki adıyla Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee-ASC) kurulmuştur. Bu organın yirmiye yakın üyesinin çoğunluğu kıdemli denetçidir ve bunlar ne bir ticari birliğe sahiptir ne de arkalarında devlet desteği vardır. ASC'nin yürürlükteki standartlarını, altı muhasebe organının her biri kabul ve ret yoluyla oluşturmuştur (Benston vd., 2006: 82).

İngiltere'de yeni standartların oluşturulması 1989 Şirketler Kanunu ile sağlanmış olup, bu durum muhasebe standartlarının oluşturulması modelinin yeniden şekillendirilmesine katkıda bulunmuştur. Muhasebe standartlarını yayımlama, standartların uyumunu denetleme ve sürecin gözetimini sağlayan kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli olanakları temin etme yetkisi Şirketler Kanunuyla hükümete verilmiştir. Standart oluşturma sürecinin gözetimi ve işleyişinden sorumlu kuruluş İngiltere'de kurulan Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)'dir (Başpınar, 2004: 44).

Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP), ticaret ve meslek mensupları tarafından meslektaşlar olarak adlandırılan meslek mensuplarının bir organıdır ve Gözetim Heyeti'nin şirket raporları ve hesapları ile ilgili olarak gündeme getirilen konuları değerlendirmek üzere oluşturulan beş kişilik bir inceleme grubudur (www.frc.org.uk: 18.11.2018).

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB), muhasebe standartlarının hazırlanması ve oluşturulması için sorumlu İngiltere organizasyonudur (ABD'deki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na benzer). ASB, Finansal Raporlama Konseyinin bir iştirakidir. Komitelerinden biri Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayımlamaktadır.

Özetle iki ülke değerlendirildiğinde; ABD ve İngiltere'de muhasebe sistemleri benzerlikler göstermektedir. Ancak İngiltere muhasebe sisteminde sermaye piyasası düzenleyici kuruluşunun faaliyeti bulunmamaktadır. İngiltere ve ABD örneklerinde dikkat çekici husus; her ikisinde de ilk zamanlarda standart oluşturma sürecinde meslek örgütü hakim iken bu yapının değişiklik yapılarak yalnızca muhasebe meslek örgütlerinin değil, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin de sürece katılımını sağlamaya dönük bir yapılanmaya gidilmesi ve yasal yaptırım gücünün daha bariz duruma getirilmesidir (Başpınar, 2004: 45).

1.4.3. Almanya

Almanya'da muhasebe standartları düzenlemeleri kanunlarla geliştirilmiş detaylı ve oldukça köklü bir tarihe sahiptir. Günümüzdeki düzenlemeler ise, Avrupa Birliği (AB) çerçevesinde oluşmaktadır, 1985 yılında AB'nin 4,7 ve 8. Direktifleri Alman mevzuatına geçirilmiş ve 01.01.1986 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler Alman yazılı ve yazılı olmayan hukukunu etkilemiştir. Son dönemlere kadar, Almanya'da resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan kurum oluşturulmamış; sadece Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayımlamıştır (Toroslu, 2009: 7).

Alman Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee - DRSC), Almanya'da muhasebe ve finansal raporlama alanında ulusal standart belirleyicisidir. Organizasyon 15 Mart 1998'de bağımsız ve kâr amacı gütmeyen bir dernek olarak Berlin'de kurulmuştur. DRSC, resmen Federal Adalet Bakanlığı (Bundesministerium der Justiz BMJ), bugünkü: Federal Adalet ve Tüketici Koruma Bakanlığı, (Bundesministerium der Justiz und des Verbraucherschutzes-BMJV) tarafından Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınıp kabul edilmiştir. Özel standardizasyon örgütüne göre Alman Ticaret Kanunu (Handelsgesetzbuch-HGB)'nin 342. Maddesi uyarınca 3 Eylül 1998 tarihinde

Standardizasyon Anlaşması gerçekleştirilmiştir. Bu anlaşma 2010 yılında geçici olarak askıya alındıktan sonra tekrar 2 Aralık 2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir (www.drsc.de: 21.11.2018). Bu gelişmelerle birlikte IAS'ın ilk resmi tercümesi 1998 yılında Almanca'ya yapılmıştır (Toroslu, 2012: 200). Kuruluşun faaliyet alanı aşağıdaki amaçları ve görevleri kapsamaktadır (www.daswirtschaftslexikon.com: 22.11.2018):

- Grup muhasebesinin ilkelerinin uygulanması için standartlar geliştirilmesi,
- Muhasebe mevzuatı ile ilgili mevzuat teklifleri konusunda BMJ'ye danışmanlık yapılması,
- Uluslararası finansal raporlama alanında Federal Almanya Cumhuriyeti'nin uluslararası standardizasyon komitelerinde temsil edilmesi,

Bu üç temel hedefe dayanarak, Anayasa'nın 2. Maddesinin 1. Paragrafında bahsedilen DRSC için kamu yararı içeren altı görev alanı belirlenmiştir. Buna göre;

1. Grup muhasebesi ve finansal raporlama alanında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) uygulaması için öneriler geliştirmek,
2. Muhasebe standartları ile ilgili hükümete mali raporlama alanında yerel, ulusal ve AB düzeyinde mevzuatlara ilişkin bilgi vermek ve tavsiyelerde bulunmak,
3. Finansal raporlama ile ilgili uluslararası kurumlarında Federal Almanya Cumhuriyeti'ni temsil etmek,
4. Ticaret Kanunu'nun HGB 315. Maddesi 1. Bendi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın yorumlanmasını geliştirmek,
5. Muhasebe ve Finansal raporlamanın kalitesini arttırmak,
6. Muhasebe ve Finansal raporlama alanında araştırma ve eğitimi teşvik etmek.

Yukarıda belirtilen ilk dört alan, DRSC'nin Ticaret Kanunu ve Standardizasyon Anlaşmasınının 342. Maddesi uyarınca yasal görev süresinin doğrudan bir sonucudur. 5. ve 6. madde ise Finansal raporlamanın kalitesini genel olarak DRSC için başka bir alan olarak belirtmekten de söz etmektedir. DRSC ayrıca, ulusal ve uluslararası finansal muhasebe ve raporlamada boşlukların söz konusu olduğu ya da değişim gerektiren konuları ele almaktadır. DRSC'nin gündemi arasında Federal Adalet Bakanlığı için danışmanlık projeleri de içermektedir (www.drsc.de: 22.11.2018).

1.4.4. Türkiye

Dünyada gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe standartlarının oluşturulmasına ve gelişimine yönelik çalışmalar yapılmış ve bu anlamda Türkiye'de devletin payı büyüktür. İktisadi ve siyasi anlamda Türkiye'nin irtibatlı olduğu ülkeler örnek alınıp yasal boyutlarıyla bu ülkelerin etkileri görülmektedir. Muhasebe uygulamalarında sırasıyla Fransız, Alman yönetmelik ve yayınlarının etkisi olmuş daha sonrasında ise 1950 yılından itibaren ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle beraber Amerikan Sistemi'nin etkisi görülmeye başlanmıştır. 1987 yılından sonra Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunmasıyla AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartları'nın etkisinde kalınmıştır. Genel anlamda Türkiye'de muhasebe uygulamalarını Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunu (VUK)'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, fakat bu hususlardaki hükümlerin ihtiyaca yanıt vermediği durumlarda, yasal koşullara haiz olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bu kuruluşların muhasebe standartlarına ilişkin yapmış oldukları çalışmalar kısaca aşağıda ele alınmıştır (Başpınar, 2004: 46).

1.4.4.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

440 Sayılı Kanun ile Kurulan "İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu" Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını 1968 yılında yayımlayıp 1972 yılında uygulamaya koymuş ve bu amaçla çalışmada 6 adet rapor yayımlamıştır. Bunlar (Başpınar, 2004: 46);

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Rapor Sistemi,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- Terimler ve Açıklamalar.

Bu çalışma ilk zamanlarda KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonradan diğer işletmelerce de temellenerek muhasebe sisteminin Türkiye'de gelişmesinde önemli bir

görev üstlenmiştir. Böylelikle bu düzenleme KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için hayati bir adım atılmasına ve ilerleyen dönemlerde yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara da örnek teşkil etmiştir. Fakat 22 yıl yürürlükte kalarak uygulama alanı bulan bu düzenleme 31.12.1993 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır (Akgül ve Akay, 2004: 15).

1.4.4.2. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiş ve iş programında 43 adet muhasebe standardı yer almaktadır. Komitenin teknik kurullarından geçerek yayına hazır hale gelen standartları şunlardır (Başpınar, 2004: 47):

- "Raporlama-Bilanço Form"u standardı
- "Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Form"u standardı,
- "Muhasebenin Temel İlkeleri" standardı,
- "Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama" standardı,

Özel Daimi Komitesinin hazırlamış olduğu standartlar, Türk muhasebesinin gelişmesi açısından ve özellikle AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından önem arz etmektedir. Ancak TSE'nin standartlarının, uygulamada etkili olduğu söylenemez. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulduktan sonra, muhasebe standartlarının tek elden düzenlemesini sağlamak üzere bu komite çalışmalarına ara vermiştir. Komite, koordinatörlüğünü TÜRMOB'un yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nun kurulmasını ilke olarak benimsemiştir (Arıkan, 1996: 53-54).

1.4.4.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 4. Bölümü'nde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun'un 22. maddesinde Kurul'un görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Buna göre Sermaye Piyasası Kurulu, kamunun aydınlatılması amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak; bilanço, gelir tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak yetkisine sahiptir. Sermaye Piyasası Kurulu bu yetkisine dayanarak birçok yönetmelik ve tebliğ yayımlamıştır (Toroslu, 2009: 9).

Ayrıca SPK örgütsel bünyesinde Muhasebe Standartları Dairesi kurulmuştur. 15 Kasım 2003 tarih ve 25290 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)” uyarınca belirlenen muhasebe standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uygunluk göstermektedir (www.spk.gov.tr: 29.11.2018). Bu Tebliğ uyarınca 33 adet muhasebe standardı belirlenmiş olup ayrıca, bu tebliğ, 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımlanmıştır (Arıkan, 1996: 53).

Daha sonra 9 Nisan 2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmî Gazete’de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” (Seri: XI, No: 29) yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25) yürürlükten kaldırılmıştır (www.spk.gov.tr: 29.11.2018).

Bu Tebliğ'in 5. Maddesinde finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak standartlar başlıklı “İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) esas alınır.” hükmü yer almaktadır. Bu Tebliğ ile sermaye piyasasında işlem gören şirketlerin mali tablolarının hazırlanmasında da TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının uygulanmasına başlanılmıştır (Toroslu, 2012: 210).

1.4.4.4. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında Maliye Bakanlığı'nın ilişkide bulunduğu çeşitli grupların temsilcilerinin ve paydaşların katılımıyla oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlayarak standart karışıklığına son vermektir. Çalışmalarını tamamlamış olan komisyon bu çalışmaların neticesinde Maliye Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu

"Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayımlanmıştır. Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayımlanmıştır. (Arıkan, 1996: 53).

Yayımlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmıştır (Ataman, 1997: 53).

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

1.4.4.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankaların finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması için bu standartlar paralelinde düzenlemeler yaparak 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Daha sonra BDDK tarafından 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Bu Yönetmelik'te "Faaliyetlerin, 16.01.2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun I Sıra No'lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır. Ancak, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve pekiştirilmiş finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Kurulca çıkarılacak tebliğler ile belirlenir" hükmü yer almaktadır. Bu sayede yukarıda belirtilen beş konu dışında bankaların finansal tablolarının hazırlanması da TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının kapsamına alınmıştır (Toroslu, 2009: 8-9).

1.4.4.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

3568 Sayılı Kanunla Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu) muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır. Muhasebe standartlarının düzenlenme ihtiyacı 3568 sayılı Kanun çıktıktan sonra daha da artmıştır. Ayrıca IFAC'ın bir üyesi olan Türkiye'nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlü olduğu da bir gerçektir. (Akgül ve Akay, 2004: 19).

09.02.1994 tarihinde kurulan TMMOB aynı tarihte örgütlediği komisyonlar aracılığıyla muhasebe ve denetim standartlarını düzenleme çalışmalarına başlamıştır. Muhasebe standartları ile ilgili olarak aynı konuda yayımlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak 30 komite kurulmuştur. TMMOB Genel Kurulu, 14.04.1996 tarihli toplantısında ilgili komisyonlar tarafından hazırlanan 11 adet Türkiye Muhasebe Standardını kabul etmiş ve bu standartların 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesini öngörmüştür. Ayrıca TMMOB Genel Kurulu, 17.06.1999 tarihli Genel Kurulu'nda beş adet Türkiye Muhasebe Standardı'nı da kabul etmiş ve yayımlamıştır Bu beş standarttan bir tanesi "Türkiye Muhasebe Standardı-1" in yenilenmiş ve düzeltilmiş şeklidir (Yalkın, 2001a: 2).

TMMOB'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Başpınar, 2004: 50):

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

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu bugüne kadar 19 adet muhasebe standardı yayımlanmıştır. 1996 yılından 2003 yılına kadar yayımlanan ve bugün yürürlükten kaldırılmış olan Türkiye Muhasebe Standartları aşağıdaki gibidir (Uçma, 2005: 5-10);

Tablo 1.1. TMSUDSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

TMSUDSK TARAFINDAN YAYIMLANAN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS)
TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluğu
TMS - 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
TMS - 3 Nakit Akış Tabloları
TMS - 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
TMS - 5 Konsolide Finansal Tablolar
TMS - 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS - 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS - 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile zel Tükenmeye Tabi Varlıklar
TMS - 9 Amortismanların Muhasebesi
TMS -10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
TMS -11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
TMS -12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS- 13 Stoklar
TMS -14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS -15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
TMS -16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
TMS -17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS -18- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
TMS -19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

Daha sonra 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Bundan böyle TMSK'nin görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmış ve TMSK'nin faaliyetlerine son verilmiştir (Başpınar, 2004: 51).

Bu kurul, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. Ayrıca üyelerin görev süresi 3 yıldır. Süresi bitmeden ayrılan üyenin yerine kurum yeni üye seçmektedir (Akgül ve Akay, 2004: 22).

Başbakanlığın 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı genelgesi uyarınca kurulun örgütlenmesi tamamlanincaya kadar sekretarya hizmetleri, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yerine getirilmektedir. Netice itibariyle muhasebe uygulamaları, kamuyu aydınlatma, şeffaflık ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi göz ardı edilemez. Bu sebeple, muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun teşkilatlanması ve faaliyetleri önemli bir adımdır. Kurul, muhasebe standartlarını geliştirme faaliyetlerini yürütürken, TMSK'nin yayınladığı standartlardan ve standarda dönüşmemiş standart taslaklarından yararlanacaktır. TMSK, bugüne kadar sürdürdüğü çalışmalarla belli yetkilerle donatılmış Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapacağı çalışmalara önemli bir alt yapı oluşturmuştur. TMSK, bugüne kadar yaptığı çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kültürünün doğmasına ve gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur. Yayımladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almıştır (Başpınar, 2004: 51). TMSK, "Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuş." olan Kamu Gözetimi Kurumuna yetkilerini devrederek kapanmıştır (www.kgk.gov.tr: 05.12.2018). Ancak TMSK'nin yayımladığı düzenlemeler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yapacağı yeni düzenlemelere kadar yürürlükte kalmıştır.

1.4.4.7. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Tarafından Yapılan Çalışmalar

TMSK'nın, muhasebe standartları düzenlenmesi gibi konularda önemli çalışmaları bulunmaktadır. Ancak borsa dışındaki işletmelere yönelik standartların uygulanması hususunda herhangi bir yaptırım gücü olmamıştır. 6762 sayılı TTK'da muhasebe standartlarının uygulanmasını sağlayacak düzenlemeler mevcut olmadığından yaptırım gücü bakımından daha fazla yetkiye sahip olan VUK etkili olmuştur. 6102 sayılı Yeni TTK'nın 2011 yılında yasalaşmasıyla birlikte muhasebe ile ilgili hususlarda TMS/IFRS'lerden alıntı yapmaktadır. Böylece işletmeler TMS/IFRS'leri uygulamaları doğrultusunda yönlendirilmektedir (Dağışan, 2013: 20). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Bakanlar Kurulu tarafından kurulmasına karar verilmiştir. 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak kurulan Kamu Gözetimi Kurumu "uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, böylece bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisi" ne sahip olarak kurulmuştur (Ilıman, 2016: 40).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun temel amacı, şirketlerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar sunmalarının sağlanmasıdır. Kurumun muhasebe ve denetim alanında sahip olduğu düzenleme ve gözetim yetkileri temelde bu amaca hizmet etmektedir (KGK, 2017: 2).

Bilişim teknolojilerinin gösterdiği hızlı değişim iktisadi faaliyetlerin yapısını ve kapsamını etkilemiş, sermaye ve para piyasaları küresel düzeyde bütünleşme sürecine girmiştir. Önceleri sadece kendi ülkelerinde faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası finansal piyasalardan faydalanabilmeleri ve yatırımcıların akılcı yatırım kararları alabilmeleri için dünya genelinde yüksek kaliteli, güvenilir ve ortak bir finansal raporlama diline ihtiyaç duyulmuştur. İşletmelerin bu ihtiyaçlarını karşılamak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuş ve ülkemizde de bu standartlarla tam uyumlu (IFRS) yayımlanmıştır. Kurum 2014 yılında IFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırarak, genel olarak diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)'la

sınırlandırmıştır. Ayrıca, KAYİK'ler dışında kalan işletmelerin de isteğe bağı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. TFRS uygulamayan işletmelerin ise kurum tarafından bir düzenleme yapılincaya kadar geçerli finansal raporlama çerçevesi olarak hazineye Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni (MSUGT) uygulamalarına karar verilmiştir (KGK, 2017: 2).



İKİNCİ BÖLÜM

KARŞILIK KAVRAMI, TÜRKİYE’DE YASAL MEVZUAT VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILIKLAR

2.1. Karşılık Kavramı

Günümüzde iktisadi hayatta sıkı rekabet ortamında, işletmelerin sağlıklı, çağdaş muhasebe sistemlerinde kayıt tutması, maliyetlerini kontrol etmesi önem kazanmaktadır. İşletme dönem kârının ve üretilen mamul maliyetinin doğru bir şekilde tespiti, finansal tabloların güvenilir ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenip raporlanması, varlıkların ve borçların gerçek değerleriyle gösterilmesi önemlidir. Bu nedenle muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi için karşılık ayrılması, muhasebe uygulamalarında oldukça önemlidir. Muhasebe Teorisinde karşılık kavramı, kaynağını, muhasebenin temel ilkelerinden olan “ihtiyatlılık” kavramından alır (Özkan ve Kocamış, 2011: 193).

Bir iş için ayrılmış para, ödenek, tahsisat gibi tutarları ifade eden karşılık kelimesi, genel anlamda bir muhasebe terimi olarak belirli bir amaçla ayrılmış olan parayı ifade etmek için kullanılır (Erten, 2013: 7). Başka bir ifadeyle karşılık gelecekte oluşabilecek muhtemel yükümlülükler için bir miktar paranın ayrılması anlamına gelmektedir.

“Karşılık” kelimesi bazı durumlarda amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilemeyen alacaklar gibi kavramlar için de kullanılmaktadır. Bu kavramlar, bir borcun muhasebeleştirilmesinden ziyade, varlıkların defter değerlerindeki düzeltme niteliğindedirler. Karşılıkların gerçekleşme zamanı ve tutarı genel olarak belirsizdir (Karapınar, vd., 2012: 372).

Karşılık, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına neden olacak, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir (TMS-37 Md.10). Bir yükümlülüğün karşılık olarak tanımlanabilmesi için, ödenme zamanı veya tutarının kesin olmaması gerekir. Ödenme zamanı veya tutarı kesin olan yükümlülükler, karşılık olarak tanımlanmazlar. Bu tür yükümlülükler; ticari borçlar, diğer borçlar ve tahakkuklar gibi kalemlerden oluşur (Özerhan ve Yanık, 2015: 472).

Karşılıklar ile ticari borçlar, diğer borçlar ve tahakkuklar arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, karşılıklarda gelecekteki borcun karşılanması

için üstlenilen harcamaların yapılma zamanının ve tarihinin belirsiz olmasından kaynaklanmaktadır. Ticari borçlar, zamanı ve tutarı belli olan borçlardan oluşmaktadır. Çünkü bu borçların kaynaklandığı mal ve hizmet alımlarıyla ilgili işlemlere ilişkin tüm yasal süreçler tamamlanmıştır. Örneğin, faturası kesilmiş ya da satıcıyla resmi olarak anlaşılmıştır. Tahakkuklar ise, ticari borçlardan farklı olarak, mal ve hizmetlerin alımlarına ilişkin tüm süreçlerin tamamlanmadığı borçlardan oluşur. Ticari borçlarda olduğu gibi, tahakkuklarda da çalışanlara ait tutarlar da dâhil olmak üzere, mal ve hizmetlerin teslim alınmasına veya tedarik edilmesine ilişkin işlemler tamamlanmış ancak, bunlarla ilgili tutarların faturalanması ve benzeri işlemler yapılmamıştır. Tahakkuklarda bazı durumlarda ödeme tutarı ve zamanına ilişkin tahminlerin yapılması gerekli olabilir. Buna karşın, borcun tutarı ve zamanı ile ilgili belirsizlikler, karşılıklara göre tahakkuklarda daha azdır. Tahakkuklar, ticari borçlar veya diğer borçlar hesap gruplarında yer alırken, karşılıklar ayrı bir hesap grubunda yer alır ve raporlanır (Yalkın, 2001b: 4).

Ekseriyetle, bütün karşılıklar, zaman ve tutar bakımından net olmadıklarından koşulludurlar. Bununla birlikte, mevzu bahis bu standart muhtevasında “koşullu” kelimesi, esasen işletmenin denetiminde olmayan, bir ya da birden fazla kesin nitelikte olmayan durumun gelişen süreçte gerçekleşip, gerçekleşmemesi ile varlıkları gerçekleşecek, bu çerçevede finansal tablolara aksettirilmeyen varlık ve sorumlulukları açıklamak için kullanılır. (Karapınar, vd., 2012: 372).

"Koşullu Borç" ile "Karşılık" arasında fark vardır. Karşılık finansal tablolara alınabilecek duruma gelmiş yükümlülükleri, koşullu borç ise henüz finansal tablolara alınabilme koşullarını sağlamamış yükümlülükler için kullanılır. Karşılık mümkün yükümlülük, koşullu borç ise muhtemel yükümlülüktür (Örten, vd., 2017: 537).

Türkiye’de muhasebe literatüründe kullanılan "karşılıklar" terimi, gerçekte tek bir anlama sahip değildir. Ülkemizde bu terimin, birçok ülkede farklı terimlerle ifade edilen birbirinden tamamen farklı kavramları hiçbir ayırım gözetmeden kapsamaması ve terimin farklı kavramları ifade ettiği gözetilmeden kullanılması birçok yanlışlıklara yol açmaktadır (Cemalcılar, 2001:2). Bu bölümde “karşılık” kavramı ve Türk mevzuatında yer alan farklı düzenlemeler, kanunlar ve standartlar açısından neler ifade ettiği üzerinde durulacaktır.

2.2. Türkiye’de Yasal Mevzuat Açısından Karşılıklar

Gerek muhasebe standartlarında gerekse Türk mevzuatında karşılık kavramına değinilmiştir. Türkiye’de hangi durumda nasıl karşılık ayrılacağı yasal mevzuat tarafından düzenlenmiştir.

Türk mevzuatında karşılıklar;

- Tek Düzen Hesap Planı (TDHP),
- Türk Ticaret Kanunu (TTK),
- Vergi Usul Kanunu (VUK),
- Sermaye Piyasası Kanunu (SPK),
- Bankalar Kanunu,

Açısından ele alınmış ayrı ayrı tanımı yapılmıştır. Söz konusu kavramın kanun ve mevzuatlar açısından açıklamaları aşağıda verilmiştir.

2.2.1. Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) Açısından Karşılıklar

Muhasebe teorisindeki karşılık kavramının kaynağı, muhasebenin temel ilke-lerinden olan "ihtiyatlılık" kavramına dayandırılır. Söz konusu kavramın “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki” açıklaması şu şekildedir (Özkan, 2000: 179):

Bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe oluşturmaz (MSUGT, 1992: 21447 RG).

İhtiyatlılıkla ilgili yapılan bir diğer açıklama; ihtiyatlılığın işletme faaliyetlerinde mevcut belirsizlik ve oluşabilecek risklerin yeterince göz önüne alınmasını sağlamak amacıyla, yapılan dirayetli bir refleks olduğu biçimindedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 289).

“Karşılık” kavramı, bir işletmedeki belirsizlik ve risklerin değerlendirilmesinde belirli bir yargılama yeteneği gerektiğine işaret etmekte ve bu suretle kayıtlı değerler ile var olan ya da beklenen borçlarla ilgili öngörülen potansiyel zararlar için karşılıkların ayrılmasını gerekli kılmaktadır (Yalkın, 2005: 31).

Karşılıklar, 1 seri No’lu MSUGT’de ifade edilen muhasebenin temel kavramlarından “İhtiyatlılık Kavramı” uyarınca ayrılmaktadır. Muhasebede ekseriyetle karşılık ayırmak,

Belirli bilanço unsurlarında yaşanan olaylar ve makul göstergeler çerçevesinde öngörülerle ölçülebilen ve gelecekte doğabilecek olası (muhtemel) riskler, zararlar ve kayıplar için gerçekleşmemiş (realize) gider kaydı yaparak bilanço unsurlarının, bilanço günündeki net değerini, gerçeğe uygun değerini sunmak ve açıklamak” şeklinde tanımlanabilir (Akça ve Gönen, 2015: 97).

Karşılık elde edebilmek için gider olarak ifade edilen tutarlar “varsayılan” tutarlardır.

TDHP’de gerek olası maliyet ve zararlar gerekse bilanço aktif hesaplamalarındaki değer kayıpları, karşılık ayrılmasını gerekli kılmıştır. Karşılıklar, Türk muhasebe alan yazınında iki başlık altında toplanmıştır. Bunlar (Örten, vd., 2017: 536);

“Aktif Değer Azalış Karşılıkları”

“Borç ve Gider Karşılıkları”dır.

Aktif Değer Azalış Karşılıkları: Aktifleri değerlerken birtakım başat muhasebe kavramları sonucu meydana gelen değer kayıplarını ya da azalmalarını kaydederken değişik kayıt biçimleri kullanır. Bununla birlikte icra edilen kayıt biçiminde belli metotlar veya teknik şartlar uyarınca, ilgili aktiften doğrudan indirim yapmaktan uzak durulduğu hallerde azalma, salt söz konusu azalma boyutunu gösteren bir hesaba alacak olarak yazılır ve ilgili aktifin durumunu böyle bir işleyle donatılmış olan bu hesap ile birlikte dikkate alınır. Bilançonun aktifinde hesap grubunun altında negatif (-) olarak, başka bir ifade ile indirim olarak sunulan düzenleyici hesaplardır (Özkan ve Kocamış, 2011: 193).

TDHP’de aktif kıymetlerde oluşan değer kayıpları ile ilgili karşılık hesapları şu şekildedir (MSUGT, 1992: 21447 RG):

119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-),

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-),

139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-),

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-),

199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-),

229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-),

239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-),

241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-),

244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-),

Kocamış, 2011: 195). Böylelikle muhasebe standartlarında detaylı bir biçimde ele alınmış olan finansal tablolarda standartların gerektirdiği tüm karşılıkların ayrılması gerektiğinin hükme bağlandığı görülmüştür.

2011 yılında yayımlanan 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Birinci Kitap Beşinci Kısım "B" Faslında düzenlenmiş olan Bilanço ve Yıllık Finansal Tablolar başlıklı bölümde yer alan kalemlere ilişkin ilkeler içinde yer alan Madde 75'te "Karşılıklar" düzenlenmiştir. Madde 75'e göre Karşılıklar; *"Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır."* şeklinde belirtilmiştir (TTK, 2011: 27846 RG).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, TMSK'ya atıf yapılmakla birlikte olası şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden ötürü meydana gelen zararlar için karşılık ayrılması düşünce Türkiye'de ekseri kabul görmüş ya da yerleşik muhasebe kavramları açısından yetersiz ve farklı ifadelerdir. Yani "Muhtemel Yükümlülük ve askıdaki işlem" ibaresi net bir açıklama olmaktan uzaktır (Polat, 2015: 11).

2.2.3. Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılıklar

Karşılık kavramı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 288. Maddesinde;

Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.

"Karşılık mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.

Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.

şeklinde tanımlanmaktadır (VUK, 1961: 10705 RG).

Yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere, karşılığın tanımı yapıldıktan sonra, ayrılan karşılıkların mukayyet değerleriyle değerlendirileceğini belirtmiştir. Ancak, bu tanımdan, her ayrılan karşılığa ilişkin yazılan zarar ve giderin vergi kanunlarına göre yasal zarar hüviyetini kazanacağı söylenemez. Örneğin, kıdem tazminatları için şirketlerin dönem sonu bilançolarında karşılık ayırmaları mümkündür. Ancak, vergi kanunlarında kıdem tazminatları için karşılık ayrılarak zarar yazılacağı hususunda bir düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle, söz konusu karşılıklar için yazılan giderler veya zararlar, kanunen kabul edilmeyen giderler hükmündedir. Türk Vergi mevzuatına göre, genel olarak ayrılan karşılığa ilişkin zarar yazılabilmesi için, yasal düzenlemenin mevcut olması gerekir. Buna somut örnek olarak VUK'un 323. Maddesindeki şüpheli alacaklar karşılığı ve Kurumlar

Vergisi Kanunu'nda, sigorta şirketlerine göre, hayat sigortaları, cari muhataralar ve mual-lak hasar için ayrılan karşılıklardır. Yine VUK'un 278. Maddesi'ne göre, değeri düşen mallar için karşılık ayrılması mümkündür. Ancak, bu karşılığa ilişkin yazılan zararın yasal zarar olabilmesi için, değeri düşen malların emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından takdiri gerekir. Aksi takdirde, kanunda yazılan haller nedeniyle malların değerinde meydana gelen düşme için VUK 288. Madde nedeniyle ayrılan karşılık, yasal gider yazılması için yeterli değildir (Fahran, 2016: 305-306).

2.2.4. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Açısından Karşılıklar

SPK'da yayımlanan muhasebe standartlarının 3. Maddesi'nde muhasebenin temel kavramları açıklanmıştır. Bu kavramlar; “işletmenin sürekliliği, dönemsellik, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, özün önceliği, kişilik, para ölçüsü ve maliyet esası” kavramlarıdır. İhtiyatlılık kavramının açıklandığı standardın 9. Maddesi şu şekildedir:

İhtiyatlılık kavramı, işletmelerde durumun olduğundan daha iyi gösterilmesini engelleyen ve işletmeleri risk altına sokmayı önleyen muhafazakâr yaklaşım tarzlarını ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri, zararları ve borçları için karşılık ayırırlar; muhtemel gelir ve kârları için ise herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak, bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

Tebliğden de anlaşılacağı gibi, MSUGT' deki ihtiyatlılık kavramı ile SPK'nın yayımladığı muhasebe standardındaki ihtiyatlılık kavramı birbiriyle örtüşmektedir. Dolayısıyla MSUGT'deki muhasebenin temel kavramları ile SPK'nın yayımlamış olduğu muhasebe standardında yer alan temel kavramlar paralellik göstermektedir (Özkan, 2000: 181).

2.2.5. Bankalar Kanunu Açısından Karşılıklar

“Karşılık” kavramının tanım ve açıklamaları 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ve daha sonra yürürlüğe giren 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nda yapılmıştır.

18.06.1999 kabul tarihli 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun “Genel kredi sınırları, iştiraklere, ortaklara ve mensuplara kredi” başlıklı 11. Maddesi'nin (12) numaralı Fıkrasına göre Karşılıklar;

Bankalar, kredileri ile diğer alacaklarından doğmuş veya doğması beklenen, ancak miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla karşılık ayırmak zorundadırlar. Karşılık ayrılacak kredi ve alacakların nitelikleri ile karşılıklara ilişkin esas ve usuller Kurulca belirlenir. Bankaların, bu fıkra uyarınca ayırdıkları özel karşılıkların tamamı,

ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir. şekilde tanımlanmıştır (Bankalar Kanunu, 1999: 23734 RG).

Daha sonra 2001 Ekonomik Krizi'nin doğurduğu sonuçlar yeni bir Bankacılık Kanunu oluşturma gereği doğurmuştur. Bu doğrultuda 1 Kasım 2005 tarihli ve 25983 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu yayımlanmıştır.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu "Karşılıklar ve teminatlar" başlıklı 53. Maddesinde Karşılık kavramı;

Bankalar, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak, doğmuş veya doğması muhtemel zararların karşılanması ve bunlar dışında kalan varlıkların değer azalışları için yeterli düzeyde karşılık ayrılmasına, aktiflerin kalitesine ve sınıflandırılmasına, garantilerin ve teminatların alınmasına, bunların değerinin ve güvenilirliğinin ölçülmesine, takibe alınan kredilerin izlenmesine ve vadesi dolmuş kredilerin geri ödenmesine ilişkin politikaları oluşturmak ve uygulamak, bunları düzenli olarak gözden geçirmek, tüm bu hususları icra edebilecek gerekli yapıları tesis etmek ve işletmek zorundadır.

Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir. Bu madde uyarınca krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak ayrılan özel karşılıkların tamamı, ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir. şekilde açıklanmıştır (Bankacılık Kanunu, 1999: 25983 RG).

Karşılık kavramı, banka kıymetleri arasında en başat olan kredi hesaplarında ortaya çıkmış ya da çıkması muhtemel kayıplar için ayırdıkları tedbirleri adlandırmak amacıyla kullanılmaktadır. Görüldüğü üzere karşılık uygulaması aracılığıyla bankaların kredi alacaklarının cari değerleri yakalanmakta ve ticaretini yapmadıkları aktiflerin reel kıymetlerinin saptanması sağlanmaktadır (Polat, 2015: 8).

Diğer taraftan ikincil piyasalarda varlığa dayalı menkul değerlerin rahat bir şekilde ticaretinin yapılabildiği ülkelerde mevzu bahis portföyler pazar kıymetinin ölçülebilmesine imkân sunmaktadır. Bu bağlamda karşılık uygulamasın, ihtiyatlı yönetimin yanı sıra aktif-pasif yönetimi ve bankanın mali durumunun net bir şekilde kamuoyuna aktarılmasında önem arz etmektedir (Polat, 2015: 8-9).

2.3. Muhasebe Standartları Açısından Karşılıklar

İşletme yöneticilerinin finansal raporların amaçları doğrultusunda yönetme ihtiyacı reddedilemez bir gerçektir. Bu amaç, şirketi olduğunda iyi göstermek olabileceği gibi, kötü göstermek yönünde de gerçekleşebilmektedir. Yaratıcı muhasebe olarak adlandırılan bu uygulamaların en çok kullandığı kalemler, geniş anlamıyla tahakkuklar olmaktadır. Buradaki anlamı borçları, tahakkukları ve karşılıkları da kapsamaktadır. Bu kalemlerin kayda alınma zamanı, kayıt tutarı, kayda alındığı hesap ve bunlara ilişkin dipnotlar finansal tablo kullanıcılarının algıları yönetmek amacıyla kullanılabilir (Karapınar ve Eflatun, 2017: 307).

Karşılıklar konusu, “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı çerçevesinde ele alınmıştır. İşletmeler geçmiş uygulamalardan kaynaklanan ve kaynak çıkışının olası olduğu durumlara TMS-37 gereğince karşılık ayırmak durumundadır. TMS 37 Standardının gayesi; koşullu varlıklar, karşılıklar ve koşullu borçlara göre muhasebeleştirme ölçütleri ve ölçüm ilkelerinin gerçekleştirilmesini ve kullanıcıların bunların durumunu, zamanlamaları ve tutarlarını görebilmelerini adına gerekli mali verilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle işletmelerin, TMS/TFRS uygulamasında karşılıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 37 Standart hükümlerini uygulamaları gerekir (Akbulut, 2015: 905).

2.3.1. TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı

TMS 37, TMSK tarafından ilk kez 15.02.2006 tarihinde yayımlanmış, 2007 ve 2008 yıllarında bazı maddelerinde değişiklik yapılarak güncellenmiştir. Bu değişiklikler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda ortaya çıkacak farklılıklara uyum sağlanması amacıyla yapılmıştır. (Özerhan ve Yanık, 2015: 471).

İşletme bilançolarının süslenmesinde yararlanılabilecek metotlardan biri de borçların gizlenmesidir. Normal borçlar işletme dışından herhangi bir kurumla somut bir ticarete dayanmakta ve bir belge ile ispatlanabilir olmaktadır. Bununla beraber belli işlemlerde elle tutulur bir mal ya da para trafiği olmayıp, öncede yapılmış olan bir işlemin sonucu ya da bir sözleşmenin ceza şartlarından birisi oluşmakta, bu durum ise işletmeye yükümlülük getirmektedir. Somut işlemlere devam teşkil eden, işlemin gerçekleştirilmesinin akabinde işletmeye sorumluluk yükleyecek bir durum gerçekleşmekte ve işletmenin zararına bir hal oluşturmaktadır. Garantili satışlarda, inşaat yapım taahhütlerinin cezai şartlarında bunlar gibi durumlarla karşılaşmaktadır. Bu durum zarara zemin oluşturan işlemin gerçekleştirildiği dönemin neticesidir. Böylesi işlemlerin meydana getirdiği gider ya da zararın kardan düşürülmesi, vergi kanunlarınca işlemin gerçekleşmesi ile beraber değil, işlemin akabinde ortaya çıkan bir olay sonrasında tanınmaktadır. Bu tarz işlemlerde tahakkuk esası yerine nakit esası uygulanmaktadır. Bu durum vergi amaçlı muhasebe tutmayı gelenekselleştirmiş şirketlerde şarta bağlı borçları göz ardı etme gibi bir alışkanlığa neden olmaktadır. Bunun neticesinde de işletmenin yükümlülükleri ya da borçları daha az, öz kaynakları ise daha yüksek olmaktadır (Örten, vd., 2017: 535).

2.3.1.1. Amaç

Bu standart ile elverişli muhasebeleştirme ölçütleri ve ölçüm kaidelerinin karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını kavrayabilmeleri için gerekli verilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesi amaçlanmaktadır. (www.kgk.gov.tr: 03.01.2019).

Bir işletmenin finansal durumunu, finansal tablo kullanıcılarına tam olarak iletebilmek için, işletmeye ait tüm yükümlülüklerin tam olarak raporlanması gerekir. Ancak, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca; “*Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır.*” (Md-4,Prf-46),

Standartta gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük olarak tanımlanan karşılıklar, mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkması gerekeceğinden, güvenilir bir tahmin yapılabilmesi koşulu ile yükümlülük olarak muhasebeleştirilmektedirler. Özetle, karşılık ayrılması için (karşılığın oluşması ve finansal tablolara yansıtılabilmesi için) gerekli üç ana koşul şu şekilde özetlenebilir (Cebeci ve Cavlak, 2018: 112):



Şekil 2.1. TMS 37’ye göre Karşılık Ayrılabilmesi için Gerekli Koşullar

Şekil ’de belirtilen koşullar Daha açık bir ifadeyle, finansal tablolarda bir yükümlülüğün raporlanabilmesi için;

- Mevcut bir yükümlülük olması,
- Yükümlülüğün icra edilebilmesi için ekonomik yarar sağlayacak kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması (ekonomik kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin, çıkmama İhtimalinden yüksek olması),
- Yükümlülüğün tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması,

gerekir. Dolayısıyla, finansal tablolarda raporlanabilir bir yükümlülük bulunup bulunmadığını belirlemek için ekonomik yarar çıkışına neden olma ihtimalinin ve güvenilir bir şekilde ölçülebilme imkânının değerlendirilmesi gerekir (Yalçın, 2015: 793).

Diğer yandan işletmeler, gerçekleşmeyebilecek gelirlerin muhasebeleştirilmesinden kaçınmak için, koşullu varlıkları muhasebeleştirmezler. Oysa finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının niteliğini, zamanını ve miktarını değerlendirebilmeleri için bu bilgilerin finansal tablolar aracılığıyla sunulması gerekmektedir (Yalçın, 2015: 793).

Ekonomik bakımdan avantajlı olmayan sözleşmeler hariç, bazı şartlar dâhilinde yürürlüğe girecek sözleşmelere dayanan ve başka bir standart tarafından düzenlenmiş olanlar hariç olmak üzere karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama esaslarını düzenlemek amacıyla yayımlanmıştır. Bu standartta yer alan karşılık kavramı aktifleri düzenleyici karşılık kavramı değil, işletmenin pasiflerini düzenleyici bir karşılık niteliğindedir. Standart karşılıkların hesaplama tarihindeki en gerçekçi tahmin üzerinden finansal tablolara alınmasını gerektirmektedir. Standart koşullu borçların, ancak, ekonomik fayda sağlayan kaynakların işletmeden çıkma olasılığının yüksek olması ve güvenilir tahmin yapılabilmesi durumunda karşılık olarak muhasebeleştirmesini, koşullu varlıkların ise, sadece dipnotlarda açıklanmasını gerektirmektedir (Fahran, 2016: 308).

2.3.1.2. Kapsam

Karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 37'de açıklanan standart hükümlerinin uygulanması gerekir. Ancak, aşağıda belirtilen ve standardın (Md. 1-9) maddelerinde yer alan durumlar standardın kapsamı dışında bırakılmıştır (Özerhan ve Yanık, 2015: 471-472).

- a) Ekonomik bakımdan avantajlı olmayan sözleşmeler hariç, bazı şartlar dâhilinde yürürlüğe girecek sözleşmelere dayanan işlem ve olaylar söz konusu bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu sözleşmeler, hiçbir tarafın yükümlülüklerini yerine getirmedikleri ya da aynı düzeyde bir kısmını yerine getirdikleri sözleşmelerdir.
- b) Başka bir standart ile düzenlenmiş olan karşılık, koşullu borç veya koşullu varlıklara ilişkin işlem ve olaylar bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Böyle durumlarda, işletmenin ilgili standarttaki hükümleri uygulaması gerekir. Örneğin bazı karşılık türleri aşağıda yer alan standartlarda ele alınmıştır.

- TMS 11 İnşaat sözleşmeleri,
 - TMS 12 Gelir vergileri.
 - TMS 17 Kiralama işlemleri. (Ancak TMS 17, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralama için özel şartlar içermediğinden, ilgili kategorideki işlemlere TMS 37 Standart hükümleri uygulanır.)
 - TMS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar,
 - 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 TMS 37 standardı uygulanır).
- c) TMS 39 kapsamında yer alan finansal araçlar (garantiler dâhil) kapsam dışı bırakılmıştır.
- d) Standart kapsamında yer alan karşılıklar, zaman ve tutarları kesin olmayan borçlar olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, bu tanım dışında kalan, ancak bazı ülkelerde karşılık olarak ifade edilen amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi, aktifi düzenleyici nitelikte olan karşılıklar bu standardın konusu dışındadır.
- e) Standart, yeniden yapılandırmalara dair (durdurulan faaliyetler dâhil) karşılıklara uygulanır. Yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi halinde “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı” bağlamında ek açıklamalar gerekebilir.

Bir karşılık salt anlamda geçmişte yaşanmış bir vaka, hali hazırda bir yükümlülük doğurduğunda, kaynakların çıkışı olası olduğunda ve yükümlülüğün bedeli güvenilir bir biçimde öngörülebilir olduğunda muhasebeleştirilir. Karşılıklar, yükümlülüğün icra edilmesi için gerekli tutarın raporlanma zamanındaki en doğru tahmin üzerinden değerlendirilir ve ihtiyaç duyulan açıklamalar yapılır (Fahran, 2016: 308).

2.3.1.3. Tanımlar

Bu standartta yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 37):

Karşılık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan, zamanı ve tutarı belli olmayan mevcut yükümlülüktür. Başka ifadeyle ise işletmenin karşılaştığı veya karşılaşacağı riskler için aldığı önlemler olarak tanımlanabilir.

Varlık: Geçmiş olayların sonucu olarak bir işletme tarafından kontrol edilen ve gelecekteki ekonomik faydalarının işletmeye akması beklenen bir kaynaktır.

Hukuki yükümlülük: Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla), yasal düzenleme veya diğer kanuni uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüktür.

Zımni kabulden doğan yükümlülük: İşletmenin geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar ya da yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve bunun neticesinde, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olmasından kaynaklanan yükümlülüktür.

Koşullu yükümlülük: Geçmiş olaylara dayanan, ancak, işletmenin tümüyle denetiminde olmayan bir ya da birden fazla net durumda olmayan olayın, ileriki süreçte gerçekleşip, gerçekleşmemesi ile varlığı gerçekleştirilecek olan ya da geçmiş olaylardan temellenen, ancak yükümlülüğün icra edilebilmesi için ekonomik faydayı kapsayan kaynakların işletmeden çıkma olasılığının bulunmaması veya yükümlülük tutarının gereğince sağlam olarak ölçülememesi nedeniyle finansal tablolara aktarılamayan yükümlülük çeşididir.

Koşullu varlık: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam olarak 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 katlanması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

Yeniden yapılandırma: Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya Söz konusu faaliyetin ifa şekliyle birinin değişmesi sonucunu doğurur.

2.3.1.4. Muhtemel Karşılık Konuları

Borç karşılıkları, münferit şekillerde ortaya çıkarlar. Bunlara örnekler şunlardır:

- a) **Garantili Satış Karşılıkları:** Eğer işletmeler sattıkları mallarda belirli bir süre garanti veriyorlar ise ve bu garantiler nedeni ile işletmenin ileride zarara uğrayacağı muhtemelse, geçmişteki deneylerden ve teknik incelemelerden bunun tutan yaklaşık da olsa hesaplanabiliyor ise ayrılması gereken karşılıklardır.
- b) **Satış Primi Karşılıkları:** Alıcılara, satış plasiyerlerine, işletmeden belirli bir tutarın üzerinde alış veya satışa aracılık yapanlara, satışların hacmi ile orantılı bir şekilde satış primi veya benzer isimler altında mal veya nakit bir ödemede bulunulacak ise ve tutarında henüz bir kesinlik kazanılamamış veya henüz yeterli belge sağlanmamış ise ayrılırlar.
- c) **Vergi Davaları Karşılıkları:** Vergi cezası ödememin muhtemel olması, ancak sonuç için mahkeme kararı beklendiği durumlarda ayrılan karşılıklardır.
- d) **Çevre Zararları Tazmin Karşılıkları:** Bazı iş yerlerinin çevreye salgıladıkları kükürtlü maddeler, tozlar veya kimyasal maddeler nedeniyle çevreye zarar vermeleri mümkündür. Zarar verilenlerin dava konusu edecekleri bekleniyor ise ayrılması gereken karşılıklardır.
- e) **Dezavantajlı Sözleşme Karşılıkları:** Dezavantajlı Sözleşme Karşılıkları: TMS 37 10. Madde ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeyi tanımlamaktadır. Dezavantajlı sözleşme; “Sözleşme içeriğindeki yükümlülüklerin icra edilebilmesi için kabul edilmesi gereken toplam maliyetin sözleşmeden gelecek hasılatı aşan sözleşmedir.” Bazı sektörlerde bir taahhüt işine girilir ve bu taahhüdün tamamlanma süresi bir hesap döneminden daha uzun bir döneme yansır. Gemi, uçak, metro yapım ihaleleri, komple fabrika, belirli bir malın belirli bir fiyattan teslimi veya inşaat taahhüt işleri bunların örnekleridir. Uzun imalat dönemlerinin başında yapılan işler karlı, daha sonra ikmal edilen işler zararlı veya çok düşük kâr oranlı işler olabilir. Muhasebe sistemi olarak da işin tamamlanmasında değil, dönemsel olarak kâr tespiti yapılması gerekebilir. Nitekim yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde, TMS 11 Yapım Sözleşmeleri standardı VUK'ta farklı bir şekilde işin kısmî tamamlanmasını değil, tam tamamlanmasını öngörmektedir. İnşaatın ilk yapılan kısımlarından kârlı gibi

görülebilmektedir. Ancak daha sonraki yapılan işlemler zararlı olabilir ve başlangıçtaki kan da götürebilir. Bu durumda karlı gibi görülen ilk yıllarda daha sonraki durumlar dikkate alınarak, karşılık ayrılması suretiyle kâr düzenlemesi yapılabilir. Diğer taraftan gemi, uçak gibi imalatlarda da başlangıçta işin karlı olduğu dikkate alınarak işe başlanmış olabilir ve daha sonraki gelişmeler işin karlı olmayacağını veya imalat fiyatına üretimin elden çıkarılamayacağı anlaşılabilir. Zamanla işlemin veya üretimin bitmesi durumunda reel bir kâr elde edilmeyecektir. Bu durum dikkate alınarak ilk yıllarda veya işten zarar edileceği anlaşılan dönemde karşılık ayrılması gerekebilir (Örten, vd., 2017: 540).

2.3.1.5. Karşılıkların Finansal Tablolara Yansıtılma Şartları

Karşılıklar hali hazırda bir yükümlülük oldukları için ve yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik faydayı kapsayan kaynakların işletmeden çıkması gerektiğinden muhasebeleştirilirler (www.denetimnet.net, 22.01.2019).

$$\text{Karşılık} = \text{Geçmiş olaydan kaynaklanan Hâlihazırda yükümlülük} + \text{Kaynak çıkışı muhtemel} + \text{Ölçülebilir}$$

Karşılıklar, ancak aşağıdaki koşulların mevcut olması durumunda finansal tablolara yansıtılırlar. Bunlar şöyle açıklanabilir (Fahran, 2016:309-310);

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya zımni yükümlülüğün bulunması; hemen hemen tüm olaylarda, geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı açıktır. Ancak nadir de olsa geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunup bulunmadığının açık olmadığı durumlarda, örneğin, bir davada; eldeki tüm kanıtlar değerlendirilerek raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimalinin, böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksek olması durumunda geçmişteki olayın mevcut bir yükümlülük doğurduğu kabul edilir ve söz konusu yükümlülüğe ilişkin karşılık muhasebeleştirilir. Ancak yapılan değerlendirmeler sonucunda, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimalinin, böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden daha yüksek olması durumunda ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması

ihtimali yüksek olduğu sürece, ortada koşullu bir borç vardır ve işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunur.

- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması; herhangi bir borcun muhasebeleştirilebilmesinin uygun görülebilmesi için, geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması, bir borç muhasebeleştirilmesi için yeterli koşul değildir. Aynı zamanda, söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacı ile ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığının da yüksek olması gereklidir. Çok sayıda benzer yükümlülük olması durumunda, ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma olasılığı değerlendirilirken, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınarak değerlendirilir.
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin ediliyor olması; yükümlülüğe ilişkin olarak karşılık ayrılması durumunda, ayrılacak karşılık tutarı; o tarih itibari ile yapılabilecek en gerçekçi tahmin üzerinden yapılır. Güvenilir tahmin yapılamadığı ender durumlarda finansal tablolara yansıtılmayan borç, mevcut bir borç olabilir, söz konusu borç koşullu borç olarak, bu standardın hükümleri doğrultusunda finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Örnek Konu: Elektronik eşya üretimi yapan bir işletme, üretimini yapıp, sattığı malları 3 yıl garantili olarak satıyorsa, söz konusu mallar için ayracağı garanti karşılıkları, bu standartta tanımlanan karşılık kavramına uygundur. Çünkü

- Ortada geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülük vardır. İşletme, üretmiş olduğu beyaz eşyaları 3 yıl garantili olarak satmıştır.
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmaları muhtemeldir.
- Yükümlülük tutarı güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyordur.

Geçmiş yıllarda yapılmış olan satışlardan garanti kapsamında ortaya çıkan geriye dönüşler dikkate alınarak ve aktüeryal teknikler kullanılarak gelecek dönemlerde ortaya çıkması beklenen garanti yükümlülüğü güvenilir biçimde tahmin edilebiliyordur.

Gelecek dönem faaliyet zararları için borç tanımına ve karşılıklara ilişkin olarak bu standartta belirlenen genel muhasebeleştirme kriterlerine uymaması sebebi ile karşılık ayrılmaz.

Gelecekteki Faaliyet Zararları; “Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.” (TMS-37 prf 63-65). Gelecek dönem faaliyet zararları, söz konusu borcun tanımına ve karşılıklara uyumlu olarak belirlenen genel muhasebe ilkelerine uymaz. Gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği öngörüsü, faaliyete dair belli varlıkların değer düşüklüğü yaşayabileceğinin bir öncülü olabilir. İşletme, “TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı çerçevesinde, mevzu bahis varlıklarda değer düşüklüğü durumunu denetler.

2.4. Karşılıkların Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması

TMS-37’de ele alınan borç karşılıklarına ilişkin vergi mevzuatında açık bir düzenlemenin olduğundan söz etmek mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu’nda karşılıklar 288. maddede; “*Hâsıl olan veya husulü beklenen, fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.*” Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.” ifadeleri yer alır. Bu hüküm tek başına değerlendirildiğinde, sanki beklentiler doğrultusunda karşılık ayırabilmek mümkündür (Akbulut, 2015: 911).

Lakin, vergi yasalarına göre karşılık ayrılabilmesi için Vergi Usul Kanunu’nun 288. Maddesi haricinde spesifik bir karara da ihtiyaç duyulmaktadır. Öncelikle, VUK’ta “karşılık” kavramı, birtakım zararları (giderleri) tanzim etmek amacıyla ayrı tutulan meblağları belirtmek amacıyla kullanılır. Nitekim Türkiye’de bu uygulama daha ziyade “karşılık ayırma” olarak dile getirilmektedir. Madde hükmünde karşılık ayrılacak zararlar meydana gelen ve olası zararlar olmak üzere iki başlık altında toplanabilir ve bu zararlar için karşılık ayrılabilmesi aşağıdaki şartlara bağlıdır (Topaloğlu, 2012: 280);

- Gerçekleşen veya gerçekleşmesi muhtemel olan zarar söz konusu olmalıdır.
- Bu zarar işletme için borç niteliği taşımaktadır.
- Öz sermayeyi olumsuz olarak etkilemelidir, yani öz sermayeyi azaltmalıdır.

Bu madde, VUK’ un değerlemeye ilişkin diğer hükümlerinden tanım getirmesi yönünden farklılık arz etmektedir. Diğer maddelerde bilanço kalemlerinin değerlemesine ilişkin olarak her bir bilanço kalemi için hüküm bulunurken, bu madde de karşılıklar teorik olarak tarif edilmektedir. Madde hükmüne gerekli işlevin kazandırılmış olduğundan söz etmek mümkün değildir. Çünkü vergi matrahının saptanmasında gider

olarak göz önüne alınabilecek bir karşılık ayırabilmek için VUK'ta yada diğer vergi yasalarında spesifik bir karara ihtiyaç duyulmaktadır (B.D.K, 2012: 1158). 1950 yılından bu yana yapılmış olan yorum ve uygulamada, Vergi Usul Kanunu'nun 288. Maddesi hükmüne dayanarak madde metninde "hususlu beklenen zarar" olarak tarif edilen ve gerçekleşmesi beklenen zararlar için sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/e maddesinde sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup "teknik karşılıklar" ve Bankalar Kanunu'nda çeşitli alacaklar için karşılık ayrılması öngörülmüş, dolayısıyla indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Başka da benzer nitelikte ayrılacak karşılıkların vergi matrahından düşülmesi kabul edilmemiştir (Akbulut, 2015: 911).

Vergi uygulamasında kazancın belirlenmesinde genel geçer iki prensip geçerlidir. "Dönemsellik" ve "Tahakkuk Esası" olarak adlandırılan bu ilkelerden tahakkuk esası ilkesi gelir ve giderin tahsil edildikleri ve ödendikleri dönemi dikkate almaksızın sadece miktar ve nitelik bazında netleşmiş olmasını ifade eder. Bu temel, göz önüne alındığında bir gider faktörünün, spesifik bir düzenleme yapılmadığı müddetçe, nitelik ve tutar uyarınca kesinlik kazandığı dönem kazancının saptanmasında önem arz etmektedir. Dönemsellik prensibi ise, her dönemin kendine has faaliyet veri ve sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmesidir (Akbulut, 2015: 912).

Vergi düzenlemelerindeki tahakkuk ilkesi uyarınca, VUK'un 288. Maddesinde söz konusu gerçekleşmesi öngörülen zararın, nitelik olarak netleşmelerinin akabinde gider olarak ifade edilmelerinde sakınca yoktur. Oysa TMS-36 uyarınca karşılıkların netleşmelerinden ziyade öngörülmesi öne çıkmaktadır. Çünkü standartların uygulamasında tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının esas unsurlarından biridir ve bu tabloların güvenilirliklerini azaltmaz (Akbulut, 2015: 912). Bu nedenle TMS-37'de tanımlandığı şekliyle, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerin vergi kanunları açısından gider mahiyeti arz etmemektedir. Çünkü (Topaloğlu, 2012: 280);

- Vergi Mevzuatı açısından bakıldığında, TMS-37'de karşılık olarak tanımlanan bu tür muhtemel yükümlülüklerin tahakkuk etmiş ve dolayısıyla dönemsellik ilkesi gereği gider yazılabilecek borçlar olduğunu söylemek mümkün değildir. Vergi kanunlarında tahakkuk ilkesi, mahiyet ve miktar olarak kesinleşme olarak tanımlanmaktadır. TMS-

37’de karşılık olarak tanımlanan borçlar; her şeyden önce kesinleşmemiş, muhtemeldirler. Dolayısıyla, bu muhtemel borçlar için ayrılan karşılıkların genel esaslar çerçevesinde vergi matrahlarından indirim konusu yapılmaları beklenemez.

▪ Vergi kanunlarında bu tür olası yükümlülüklerin tahakkuk etmeden gider yazılabileceklerine imkân tanıyan, harici bir düzenlemenin varlığından da söz etmek mümkün değildir. Her ne kadar, VUK’un 288. Maddesinde karşılık tanımına yer verilmişse de, gerçekleşmesi muhtemel bu yükümlülükler dolayısıyla, karşılık ayrılabilmesine dair ne aynı maddede, ne de kanunun diğer maddelerinde ve ayrıca diğer kanunlarında ayrı bir hükme yer verilmemiştir.

▪ VUK’un 278. Maddesi’ne göre, ayrılan stok değer düşüklüğü karşılıkları, 279. Maddesine göre ayrılan menkul kıymet değer düşüklüğü karşılıkları, 323. Maddesi’ne göre ayrılan şüpheli ticari alacak karşılığı gibi işletmenin varlıklarındaki değer azalışlarını gösteren karşılıklar ile 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’na göre ayrılan özel karşılıklar, TMS 37’de ele alınan karşılıklar değildir. Bu tür karşılıklar, varlıkların defter değerinde değişikliğe yol açan işlemlerdir ve TMS-37’nin kapsamı dışında tutulmuştur. Söz konusu varlıklardaki değer azalışlarına karşılıklar, “TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardında ele alınmaktadır.

Aşağıda gerek doğrudan tahakkuk esasına bağlı olarak matrahtan indirilebilecek, gerekse özel vergi kanunlarında matrahtan indirimi özel esaslara bağlanmış giderler karşılaştırmalı tablo halinde sunulmuştur (Akbulut, 2015: 913-914):

Tablo 2.1. TMS 37 – VUK Karşılaştırma Tablosu

TMS 37 – VUK Karşılaştırma Tablosu		
Konu	TMS-37 Açısından	VUK Açısından
<p>* Aleyhte açılan davalar için ayrılan karşılıklar</p> <p>* Müşterilerin hatalı bir ürün dolayısıyla tazminat talep etmesi ihtimali için ayrılan karşılıklar</p> <p>* İşletme tarafından emtia için garanti verilmesi nedeniyle ayrılan karşılıklar</p> <p>* Çevresel yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar</p> <p>* Yeniden yapılandırma masrafları için ayrılan karşılıklar</p>	<p>Mevcut yükümlülük olması ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının olası olması ve kaynak çıkışının güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor olması durumunda karşılık ayrılır</p>	<p>Gider mahiyet ve miktar açısından kesinleştiğinde matrahtan indirim konusu yapılır. Esasında mahiyet veya miktar itibariyle kesinleşme uygulamada çoğu zaman ödemeye bağlıdır. Yine de, kesinleşmiş mahkeme kararı örneğinde olduğu gibi, ödeme beklenmeksizin kesinleşmelerine bağlı olarak gider yazılabilecekleri durumlara da rastlanabilir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) mad. 40/3 uyarınca işle ilgili olmak kaydıyla; kanuna ilama veya sözleşmeye istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatlar ödendikten sonra gider yazılabilir.</p> <p>Dolayısıyla, GVK' da bu tür zararların matrahtan indirimi ödeme şartına bağlanmıştır. Mahiyet ve miktar olarak kesinleşme olmadığı sürece TFRS Bölüm 21 e istinaden hesaplanarak ticari kazancın hesabında indirim konusu yapılmış bu tutarlar, vergisel açıdan kardan indirilemeyecektir.</p>
<p>* İşletme aleyhine kesilen vergi cezaları için ayrılan karşılıklar</p>	<p>TMS 37'de sayılan kriterlerin varlığında karşılık ayrılır.</p>	<p>Bu tür cezaların vergi matrahının tespitinde indirimi, GVK mad. 41/6, mad. 90 ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) mad. 11-d uyarınca mümkün değildir. Fiilen ödenmiş olup, olmadığının vergi kanunları açısından da bir önemi yoktur.</p>
<p>* Zarar ziyan ve tazminatlar için ayrılan karşılıklar</p>	<p>TMS 37'de sayılan kriterlerin varlığında karşılık ayrılır.</p>	<p>GVK mad. 40/3 uyarınca, işle ilgili olmak kaydıyla; kanuna, ilama veya sözleşmeye istinaden ödenen zarar ziyan ve tazminatlar ödendikten sonra gider yazılabilir. Dolayısıyla, GVK' da bu tür zararların matrahtan indirimi ödeme şartına bağlanmıştır. Ancak, GVK mad. 41/6 uyarınca teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların ve GVK 41/10 uyarınca basın ve yayın yoluyla işlenen fiillerden dolayı doğacak maddi veya manevi tazminat ödemelerinin matrahtan indirimi mümkün değildir. (KVK açısından bkz. KVK mad.11/g- h)</p>

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VUK VE STANDARTLAR AÇISINDAN KARŞILIKLARIN KARŞILAŞTIRMALI MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR

Çalışmamızın önceki bölümlerinde karşılık ayırmak için VUK'un getirdiği hükümler ile TMS 37'nin farklılıkları açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ise karşılıkların VUK'a ve TMS 37'ye göre nasıl muhasebeleştirileceği örnek uygulamalar yardımıyla karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır.

Bu bölümde 7 örnek uygulamaya yer verilmiştir. Örnek Uygulama-1'de, Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmelere ilişkin karşılık ayrılmasına, Örnek uygulama-2'de, garanti karşılıklarına, Örnek uygulama-3'de, yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık ayrılmasına, Örnek uygulama-4'de, Ödenecek Tazminata karşılık ayrılmasına, Örnek uygulama-5'de, karşılığı bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesine, Örnek uygulama-6'da, şüpheli alacak için karşılık ayrılmasına, Örnek uygulama-7'de ise kıdem tazminatı karşılığına yer verilmiştir.

Her uygulamada standartlar kapsamında karşılıkların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile VUK kapsamında karşılıkların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi karşılaştırmalı olarak gerçekleştirilmiştir.

3.1. Örnek Uygulama 1: Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler

Vefa Anonim Şirketi yeni butik açmak için bir dükkân kiralamıştır. İmzalanan kira kontratı bir yıllıktır ve 01.07.2018 ile 30.06.2019 tarihleri arasını kapsamaktadır. Aylık kira bedeli 2.000TL olup, erken tahliye mümkün değildir. İşletme çalışmaya başlamış ve altı aylık zaman diliminin sonunda butiğin zarar etmekte olduğunu görmüştür. Buna karşılık iyileştirme çalışmalarına başlamış fakat bununda netice vermeyeceğini görünce 31.12.2018 tarihinde butiği kapatma kararı almıştır. Ancak imzalanan kira kontratı çerçevesinde geriye kalan altı aylık dönemde kira ödemeye devam edecektir.

Hesaplanması: Vergi Uygulaması

-01.07.2018-31.12.2018 kira bedeli (6 ay x 2.000)	(-) 12.000TL
-31.12.2018 karşılık tutarı (kalan 6 ay x 2.000)	0 TL

Hesaplanması: TMS 37

- 01.07.2018-31.12.2018 kira bedeli (6 ay x 2.000) (-) 12.000TL
- 31.12.2018 karşılık tutarı (kalan 6 ay x 2.000) (-) 12.000TL

Vergi Uygulaması açısından; Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2018 tarihinde TMS 37 gereğince gider yazılıp ticari kardan indirilen toplam (12.000+12.000=) 24.000TL tutarın karşılık yazmak yoluyla gider yazılan 12.000TL'sinin vergi kanunlarınca kabul edilmemesi sebebiyle mali kar hesaplandığında ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca henüz gerçekleşmemiş fakat karşılık ayrılmış olan zararlar, gerçekleştiği tarihte vergi kanunları da zarar olarak sayacağından ertelenmiş vergi bakımından geçici bir fark meydana gelecek ve ertelenmiş vergi hesabına eklenecektir (Akbulut, 2015: 927).

Muhasebeleştirilmesi: TDHP

31.12.2018 Kira Ödemesi

770-Genel Yönetim Giderleri	12.000	
102-Bankalar		12.000

TMS 37 açısından; Ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme bulunuyorsa, bu sözleşme gereğince oluşacak mevcut yükümlülükler, karşılık olarak ölçülmekte ve muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmeye dair ayrı bir karşılık ayırmadan önce, işletme öncelikle bu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğü nedeniyle oluşacak her türlü zararı muhasebeleştirir (Akbulut, 2015: 926).

Muhasebeleştirilmesi: TMS

31.12.2018 Zorunlu Kira Karşılığı

659-Diğer Gider ve Zararlar	12.000	
284-Ertelenen Vergi Varlığı (12.000 x 0,22 KV)	2.640	
664.X-Ertelenen Vergi Geliri		2.640
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		12.000

* 2018-2019 yılı hesap dönemi KVK. Geçici Madde 10 dayanağına göre Kurumlar Vergisi (KV) Oranları %22 olarak belirlenmiştir (www.gib.gov.tr, 15.02.2019).

*Ertelenen Vergi Geliri hesabı TDHP yer almadığından dolayı boş olan 664.X nolu hesap kodu tarafımızdan kullanılmıştır.

* Ertelenen Vergi Varlığı hesabı TDHP yer almadığından dolayı boş olan 284 nolu hesap kodu tarafımızdan kullanılmıştır.

31.12.2018 Kira Ödemesi

770-Genel Yönetim Giderleri	12.000	
102-Bankalar		12.000

3.2. Örnek Uygulama 2: Garanti Karşılıkları

Vefa Anonim Şirketi 2018 yılında, ürettiği mallarından maliyet bedeli 900.000TL olan mallarını 1.000.000TL peşin bedel karşılığı satmıştır.

Satılan mallar bir yıl garantilidir.

Satış kontratı şartları gereğince şirket satışın gerçekleştiği tarihten itibaren bir yıllık sürede oluşabilecek üretim kaynaklı hatalardan dolayı ürünü değiştirmeyi veya onarmayı taahhüt etmektedir.

İşletmenin geçmiş yıllardaki satışları incelendiğinde, satışı gerçekleştirilen ürünlerin % 90'ının garanti şartları gereğince onarım gerektirmediği, % 6'sının satış tutarının sadece % 30'una denk gelecek tutar kadar küçük onarımlar gerektirdiği, % 4'ünün ise satış tutarının % 70'ine denk gelecek tutar kadar büyük onarım gerektirdiği ya da ürün değişimi gerçekleştirildiği görülmektedir.

Vefa Anonim Şirketi, dönem sonunda garantiler için uygun karşılıkları ayırmıştır.

Hesaplanması: Vergi Uygulaması

-Garanti gider karşılığı uygulaması vergi kanunlarında yer almamaktadır.	
-2018 yapılan satışlar	(+)1.000.000TL
-Satılan malın maliyeti	(-) 900.000TL
-Satılan malın garanti gider olasılığı karşılığı	(-) 0TL

Hesaplanması: TMS 18 / TMS 37

1.000.000x %90x0= Onarım Gerektirmeyen	0 TL
1.000.000x %6x%30= Küçük Onarımlar Gerektiren	18.000TL
1.000.000x %4x%70= Büyük Onarım Gerektiren	28.000TL
Toplam	46.000TL

*Sonuçta 1.000.000 TL'lik satışın 46.000TL'lik kısmı garanti giderinden etkilenecektir.

-Hasılat yazılacak satış tutarı (TMS 18)	1.000.000TL
-Satılan malın maliyeti	900.000TL
-Satılan malın garanti gider olasılığı karşılığı (TMS 37)	(-)46.000TL

Kurumlar vergisi hesabı için, dönem sonunda karşılık ayrılarak ticari kardan düşülen 46.000 TL'lik tutarın mali kar hesaplanırken yeniden ticari kara ekleyerek hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca henüz gerçekleşmemiş fakat karşılık ayrılmış olan giderler, gerçekleştiği tarihte vergi mevzuatına göre de gider olarak sayılacağından ertelenmiş vergi bakımından "geçici" bir fark meydana gelecek ve ertelenmiş vergi hesabına eklenecektir.

TMS 18/ TMS 37 açısından; raporlama zamanından önce satışı gerçekleştirilen garanti kapsamındaki ürünlerde meydana gelecek üretim hatalarının karşılanmasından dolayı oluşacak maliyet tutarının, en doğru tahmin üzerinden karşılık ayrılarak muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirilmesi: TDHP

XX.12.2018 Garantili mal satışı

102-Bankalar	1.000.000	
600-Yurtiçi Satışlar		1.000.000
621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti	900.000	
153-Ticari Mallar		900.000

Muhasebeleştirilmesi: TMS

XX.12.2018 Garantili mal satışı

102-Bankalar	1.000.000	
659-Diğer Gider ve Zararlar	46.000	
284-Ertelenen Vergi Varlığı (46.000x0,22)	10.120	
664.x-Ertelenen Vergi Geliri		10.120
600-Yurtiçi Satışlar		1.000.000
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		46.000
621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti	900.000	
153-Ticari Mallar		900.000

3.3. Örnek Uygulama 3: Yeniden yapılandırmalar

Vefa Anonim Şirketi 31.12.2018 tarihinde yönetim kurulu toplantısında alınan kararla Girişim adlı bir program kabul etmiştir. Bu program kapsamında şube adedi 35’den 17’ye düşürülecek, faaliyet alanı değiştirilecek, zarar eden bölge müdürlükleri kapatılacak, işten çıkarmalar nedeniyle bir kısım tazminatlar ödenecek ve işgücü yapısı, az ve nitelikli çalışanla daha dinamik hale getirilecektir. Bu durum bir programa bağlanmış ve bu programın ayrıntıları çalışanlarla paylaşılmıştır. "Girişim" müteakip yılsonuna kadar tamamlanacaktır.

Söz konusu “Girişim”in şirkete maliyetinin 1.500.000 TL olacağı hesaplanmıştır.

Hesaplanması: Vergi Uygulaması/TMS

-Vergi uygulaması ayırılabilir karşılık tutarı	0TL
-TMS 37 kapsamında karşılık ayrılarak gider yazılan bedel	(-)1.500.000TL

Vergi Uygulaması açısından; Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2018 tarihinde ayrılmış olan karşılık bedelinin mali kar hesaplanırken ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan gerçekleşmemiş fakat karşılık ayrılan bedeller, gerçekleştiği tarihte vergi mevzuatımızda gider olarak sayılacağından ertelenmiş vergi açısından “geçici” bir fark meydana gelecek ve ertelenmiş vergi hesabına eklenecektir.

TMS 37 açısından; Yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık, sadece yeniden yapılandırma işleminin gerçekleştirildiğine ilişkin raporlama tarihinde kanuni veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün meydana gelmesi halinde

muhasebeleştirilmektedir. İşletme yönetiminin planının olması, yeniden yapılandırma da bir karşılığın tahakkuk ettirilmesi için yeterli değildir daha fazla şey gerektirmektedir. Planlar değişebilir ve bunlar işletmeye yükümlülük getiren geçmiş olaylar değildirler. Yükümlülük, bu niyetler, işletmeden kaynak çıkışı için kaçınılmayacak taahhütler halini aldıklarında (örnek olarak, işletmenin, diğer taraflara, belirli sorumlulukları kabul edeceğini, kamuya ilan etmek aracılığı ile göstermesi ve bunun neticesinde diğer taraflar üzerinde bu sorumlulukları yerine getireceğine ilişkin muteber bir inancın oluşturması ile) oluşur ve bir karşılık muhasebeleştirilir (Akbulut, 2015: 932).

Muhasebeleştirilmesi: TMS

31.12.2018 Yeniden Yapılanma Karşılığı

659-Diğer Gider ve Zararlar	1.500.000	
284-Ertelenen Vergi Varlığı (1.500.000 x 0,22)	330.000	
664.X-Ertelenen Vergi Geliri		330.000
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		1.500.000
950-K.K.E.G. Borçlu Hesabı	1.500.000	
951- K.K.E.G. Alacaklı Hesabı		1.500.000

Karşılıkları diğer örneklerde de olduğu gibi bugünkü değerine indirgeyerek göstermek ve her dönemin sonunda finansman giderleriyle de revize etmek gerekir. Burada temsili bir örnek kullanarak sadece durum ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.4. Örnek Uygulama 4: Ödenecek Tazminata Karşılık Ayrılması

2018 Yılı mayıs ayında, işletmeye ait fabrikada istihdam edilen bir işçinin, iş kazasında hayatını kaybetmesi sonucunda, varisleri tarafından şirkete 2018 yılı ağustos ayında 200.000 TL maddi ve manevi tazminat davası açılmıştır Şirket aynı tutarda karşılık ayırmıştır. Dava, Ekim 2019'da sonuçlanmış ve mahkeme temyizi kabil olmak üzere, tazminat talebini 100.000 TL'ye hükmetmiştir. Taraflar, aralarında anlaşarak, kararı temyiz etmemişlerdir.

Vergi Uygulaması açısından; 2018 Yılında olağan dışı gider ve zararlara yazılan, 200.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Dolayısıyla, mali kârın tespitinde dikkate alınmayan giderler, ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınarak mali kâra

eklenir. Öte yandan, tarafların sulh olması neticesinde, vazgeçilen ve önceki yılda karşılık ayrılarak gider yazılan 100.000 TL; 2019 yılında, “671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları” olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak, bir önceki dönemde kanunen kabul edilmeyen giderlere atıldığı için mükerrer vergilemeyi önlemek için “Kanunen Kabul Edilmeyen İndirim” olarak bu defa, mali kârın tespitinde ticari bilanço kârından indirilecektir (Fahran, 2016: 307). Şirket tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

Muhasebeleştirilmesi: TDHP

31.12.2018 Tarihinde Yapılacak Kayıt; Karşılık ayrılması

654-Karşılık Giderleri	200.000	
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		200.000
950-K.K.E.G. Borçlu Hesabı	200.000	
951- K.K.E.G. Alacaklı Hesabı		200.000

2019 Yılı Ekim Ayında Yapılacak Kayıt; Tazminatın ödenmesi

XX.10.2019

379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	200.000	
102-Bankalar		100.000
644- Konusu Kalmayan Karşılıklar		100.000
951- K.K.E.G. Alacaklı Hesabı	200.000	
950-K.K.E.G. Borçlu Hesabı		200.000

TMS 37 Açısından; İşçinin ölümü ile ilgili olarak talep edilen ve dava konusu olan 200.000 TL maddi ve manevi tazminat ile ilgili olarak, TMS-37 standardına göre, karşılık ayrılacaktır. Çünkü karşılığın şartlarını taşımaktadır. Ancak bu ayrılan karşılık için ayrılan zarar veya gider, yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetindedir. Bu nedenle, ticari bilanço karına ilave edilecek bu giderle ilgili olarak hesaplanan kurumlar vergisi için TFRS/TMS standardına göre aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekir (Fahran, 2016: 315).

Muhasebeleştirilmesi: TMS

31.12.2018 Tarihinde Yapılacak Kayıtlar;

659-Diğer Gider ve Zararlar	200.000	
479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		200.000
284-Ertelenen Vergi Varlığı (200.000 x 0,22)= 44.000	44.000	
66X-Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		44.000

*Ertelenen Vergi Gelir Etkisi hesabı TDHP yer almadığından dolayı boş olan 66X nolu hesap kodu tarafımızdan kullanılmıştır.

Yukarıdaki örnekte anlaşıldığı üzere taraflar 2019 yılında 100.000TL tazminat tutarında anlaşarak sulh olmuşlardır. Yukarıda izah ettiğimiz üzere, 100.000 TL, dönem K.V. matrahından indirim konusu yapılacaktır. Bu nedenle, TFRS'YE göre, K.V. ile ilgili uyumlaştırma (Fahran, 2016: 316);

Ekim 2019 Tarihinde Yapılacak Kayıt;

XX.10.2019

479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	200.000	
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		200.000
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	200.000	
649-Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Kârlar		100.000
102-Bankalar		100.000
64X-Ertelenen Vergi Gider Etkisi (100.000x0,22)	22.000	
66X-Ertelenen Vergi Borcu		22.000

* Ertelenen Vergi Gider Etkisi hesabı TDHP yer almadığından dolayı boş olan 64X nolu hesap kodu tarafımızdan kullanılmıştır.

*Ertelenen Vergi Borcu hesabı TDHP yer almadığından dolayı boş olan 66X nolu hesap kodu tarafımızdan kullanılmıştır.

3.5. Örnek Uygulama 5: Karşılığı, Bir Varlığın Maliyetinin Parçası Olarak Muhasebeleştirme

Doğal taş işinde faaliyet gösteren Vefa Anonim Şirketi Van Erciş yolu üzerinde granit olduğu tespit edilen bir merayı 01.01.2019 tarihinde 200.000TL bedelle satın alarak bir taş ocağı kurmuştur.

Taş ocağının işletimine başlayabilmek adına kamusal birimlere 20.000TL harç bedeli ödemiştir. Ayrıca ocak işletimi başlangıcı için de 30.000TL ilave harcamada bulunmuştur. İşletme granit ocağı için 10 yıl işletme izni almıştır. Ayrıca 10 yıl sonrasında çevreyi ağaçlandırmak ve rehabilite etmek için de "çevre uyum teminatı" olarak 100.000TL göstermiştir.

Teminata göre 10. yıldan sonra taş ocağı kapanacak ve taş ocağı işletiminden kaynaklanan çevresel sorunlar rehabilite edilecek, yeşillendirme ve ağaç dikimi yapılacaktır.

Vefa Anonim Şirketi 10 yıl boyunca her yıl aynı olmak üzere toplam 10.000m³ granit çıkarabileceğini tahmin etmektedir. Bilim, Sanayi ve Teknoloji ve Maliye Bakanlığı'na yaptığı başvuruda ocağın amortismanı işletmenin tahminine uygun kabul edilmiştir. İşletme 10.yıl sonrasında alınan gayrimenkulün ekonomik bir değerinin olmayacağını düşünmektedir.

Amortisman giderlerinin herhangi bir üretime ve hizmete eklenmediği varsayılmıştır. Ayrıca piyasa şartlarında yıllık iskonto oranının % 10 olduğu öngörülmüştür.

Hesaplanması: Vergi Uygulaması

-01.01.2019 Ocak arsası satın alma bedeli	200.000TL
-01.01.2019 Ocak için harç bedeli	20.000TL
-01.01.2019 Ocak işletim aşaması için yapılan diğer harcamalar	<u>30.000TL</u>
-Erciş granit ocak aktifleştirme maliyeti	250.000TL
-31.12.2019 ocak amortisman gideri (250.000/10=)	(-)25.000TL

Hesaplanması: TMS 37 Karşılık

01.01.2019 Tarihli karşılık hesabı

-10.yılsonunda beklenen karşılık	100.000TL
-Yıllık iskonto oranı	%10
-İskonto edilecek gün (31.12.2028-01.01.2019)	3.653 gün
-01.01.2019 tarihi itibariyle karşılık tutarı $(100.000/(1+\%10)^{(3653/365)})$	38.544TL

İşletme faaliyetlerine başlayıp, maden yatağını açmaya başlayınca, Kanun gereği kapatma zorunluluğu doğmuştur. Dolayısıyla bu yükümlüğü yansıtmak amacıyla faaliyetlere başlandığı gün itibariyle karşılık hesaplanması gerekir. Bu hesaplama sonucu çevre düzenleme karşılığı 01.01.2019 itibariyle 38.544.-TL hesaplanmıştır.

31.12.2019 Tarihli karşılık hesabı

-10.yılsonunda beklenen karşılık	100.000TL
-Yıllık iskonto oranı	%10
-İskonto edilecek gün (31.12.2028-31.12.2019)	3.288 gün
-01.01.2019 tarihi itibariyle karşılık tutarı $(100.000/(1+\%10)^{(3288/365)})$	42.388TL

Birinci yılın sonunda finansal tablolara yansıtılacak karşılık tutarı 42.388TL olarak hesaplanmıştır. Yıl başında 38.544TL olan karşılık tutarı madenin maliyetine intikal ettirilmeli ve amortisman yoluyla yok edilmelidir. 38.544TL ile 42.388TL arasındaki fark olan 3.844TL paranın zaman değeriyle ilgili finansman maliyetidir ve finansman gideri yazılmalıdır.

Hesaplanması: TMS 16

-01.01.2019 Ocak arsası satın alma bedeli	200.000TL
-01.01.2019 Ocak için harç bedeli	20.000TL
-01.01.2019 Ocak işletim aşaması için yapılan diğer harcamalar	30.000TL
-01.01.2019 öngörülen çevresel uyum karşılığı(TMS 37)	38.544TL
-Erciş granit Ocak aktifleştirme maliyeti	288.544TL
-31.12.2019 Ocak amortisman gideri $(288.544/10=)$	(-)28.854TL
-01.01.2019-31.12.2019 karşılık finansman gideri (TMS 37)	(-) 3.844TL

Vergi Uygulaması açısından; Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2019 tarihinde mali karı hesaplarken Vefa AŞ'nin örnek kapsamında TMS 16/TMS 37 uygulamasında (28.854TL+3.844TL=) 32.698TL giderine karşılık vergi uygulamasında 25.000TL gider söz konusudur. Buna göre (32.698-25.000)= 7.698TL ticari kara ilave edilmelidir. Bu fark geçici statüde olduğundan ertelenen vergi hesaplanmasında da aynı tutar temel alınacaktır.

Muhasebeleştirilmesi: TDHP

01.01.2019 Taş Ocağı Maliyeti Kaydı

272-Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	250.000	
102-Bankalar		250.000

31.12.2019 Taş Ocağı amortisman ve karşılık için finansman gideri kaydı

770-Genel Yönetim Giderleri	25.000	
278-Birikmiş Tükenme Payları		25.000

TMS-16/TMS-37 açısından; TMS-16 uyarınca arsa ve binalar beraber satın alındıklarında bile ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı bir şekilde muhasebeleştirilirler. Bazı istisnalar (Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi) hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü bulunmaktadır, bu sebeple amortismanına tabi tutulmazlar (TMS 16 prf.58). Bu nedenle işletilecek taş ocakları amortismanına tabi maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir.

Öte yandan TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, taş ocağının işletme sonrası, alanın önceki haline getirilmesi ve düzenlenmesi giderini ise bir karşılık tutarının hesaplanması yoluyla maliyete ilave edilecek giderlerden kabul ederek zorunlu hale getirmektedir. Bu yükümlülüğe dair karşılık hesaplama işlemi ise TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar Standardına göre gerçekleştirilecektir. Paranın zaman değerinin etkisinin önem kazandığı hallerde hesaplanacak karşılık tutarı, yükümlülüğün ifa edilmesi için ihtiyaç duyulacak tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir (TMS 37 prf.45-47).

Muhasebeleştirilmesi: TMS

01.01.2019 Taş ocağı maliyeti ve alanı eski hale getirme karşılığı kaydı

256-Diğer Maddi Duran Varlıklar	288.544	
102-Bankalar		250.000
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		38.544

31.12.2019 Taş ocağı amortisman ve karşılık gideri kaydı

730-Genel Üretim Giderleri	28.854	
780-Finansman Giderleri	3.844	
284-Ertelenen Vergi Varlığı	1.693,56	
664.X-Ertelenen Vergi Geliri		1.693,56
257-Birikmiş Amortismanlar		28.854
379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		3.844

-Erciş granit Ocak aktifleştirme maliyeti	288.544TL
-31.12.2019 Ocak amortisman gideri (288.544/10=)	(-)28.854TL
-01.01.2019-31.12.2019 karşılık finansman gideri (TMS 37)	(-) 3.844TL
-Giderler toplamı(28.854TL+3.844TL) =	32.698TL
-(Giderler toplamı-Vergi uygulamasındaki söz konusu gider) x %22 K.V.	
(32.698TL-25.00TL)x0,22 KV=	1.693,56TL

3.6. Örnek Uygulama 6: Şüpheli Alacak İçin Karşılık Ayrılması

Vefa işletmesi, İnanç işletmesinden olan 55.000 TL olan alacağı için, 2018 yılı eylül ayında dava açmış ve icra takip işlemleri başlatmıştır. Aynı tutarda karşılık ayırmıştır. Şirket alacağının tamamını Aralık 2018 de tahsil etmiştir.

Bu örnek olayda ayrılan karşılığa ilişkin yazılan gider, yasal gider olacaktır. Zira bu ayrılan karşılık ile ilgili yazılan gider, kanunda yer almıştır. Somut örnek olarak, “Şüpheli Alacak Karşılığında” yazılan gideri gösterebiliriz. VUK’a göre şüpheli hale gelen alacaklar için ayrılan karşılık tutarı üzerinden gider kaydedilen karşılık giderleri kanunen kabul edilen gider özelliğindedir. Buna ilişkin yasal düzenleme, VUK’un 323. Maddesinde yer almaktadır. Yapılacak Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir (Fahran, 2016: 307);

Muhasebeleştirilmesi: TDHP

Önce Alacağın Şüpheli Alacaklara Aktarılması kaydı;

128- Şüpheli Ticari Alacaklar	55.000	
120-Alıcılar		55.000

30 Eylülde Yapılacak Kayıt (Değerleme işlemi) (3. Geçici Vergi Dönemi Sonu);

654-Karşılık Giderleri	55.000	
129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		55.000

Aralık Ayında Yapılacak Kayıt (Alacağın Tahsilinde);

102 Bankalar	55.000	
128- Şüpheli Ticari Alacaklar		55.000
129- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	55.000	
644- Konusu Kalmayan Karşılıklar		55.000
644- Konusu Kalmayan Karşılıklar	55.000	
679-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar		55.000

3.7. Örnek Uygulama 7: Kıdem Tazminatı Karşılığı

Vefa Anonim Şirketi'nin 31.12.2018 tarihli bilançosunda, 455.750 TL kıdem tazminatı karşılığı mevcuttur. 2019 Yılında, işten ayrılan personeli ve işçileri için toplam, 47.500 TL kıdem tazminatı ödenmiştir. Şirket 31.12.2019 tarihinde ise, ayrılacak kıdem tazminatı karşılığını 500.250 TL olarak hesaplamıştır.

TMS-19/TMS-37 açısından; Kıdem tazminatı karşılığı, TMS 37 standardından farklı bir standartta muhasebeleştirilir. TMS 19 standardında muhasebeleştirilen kıdem tazminatı, bu standarda. "Tanımlanmış Fayda Planları Kapsamında Sağlanan Faydalar"

başlığı altında incelenerek raporlanır. Tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan faydalar, tanımlanmış katkı planları haricinde işten ayrılma sonrasına ilişkin faydalardır. Tanımlanmış fayda planları kapsamında sunulacak faydalar, plan dâhilinde bizzat işletme tarafından ödenmesi taahhüt edilen faydalardır.

Tanımlanmış fayda planları kapsamında çalışanın hizmet akdinin tamamlanmasından sonra hak edeceği emeklilik aylığı, emeklilik sigortası ve sağlık yardımı gibi sağlanan faydalar, işverenin bizzat kendi sorumluluğunda oluşturduğu plan dâhilinde yaptığı katkılardan oluşan fondan karşılanır. Çalışan hizmet akdini normal süreç içerisinde tamamladığında ya da plana göre belirli bir hizmet yılını doldurduğunda, çalışma sonrası döneme ilişkin olarak söz konusu faydaya hak kazanır. İşveren tarafından taahhüt edilen veya yasal düzenlemelere göre nitelik ve miktarı planda belirlenmiş olan bu faydaların plan uyarınca ödenmesi işletmenin sorumluluğu altındadır (Akbulut, 2015: 873).

Kıdem tazminatı, bilanço tarihi itibarıyla en az bir tam yıl doldurulmak kaydıyla sözleşme esas alınarak geçen çalışma süresinin, kıdem tazminatına esas ücret ile çarpılması sonucu hesaplanır. Kıdem tazminatına esas ücret, işçinin son brüt ücreti ile bu ücrete ilave edilecek, işçiye sağlanmış olan para ve para ile ölçülebilen, sözleşme ve yasadaki kaynaklanan menfaatlerin toplamından oluşan miktardır. Prim, ikramiye, yol ve yemek ücreti, çocuk yardımı, aile yardımı, erzak yardımı, yakacak yardımı olarak isimlendirilen tüm yardımlar, bu kapsama girer. Uygulamada, bu ücrete giydirilmiş ücret denilmektedir. Arıza nitelikte olan, yani sürekliliği olmayan ödemeler, bu toplamın hesabında dikkate alınmaz (Fahran, 2016: 316-317).

Kıdem tazminatı 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alan şartların oluşması durumunda ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle kıdem tazminatı, kanuna istinaden ödenmesi gereken bir tazminat olmasından dolayı ticari kazancın belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu gereğince, zarar ziyan ve tazminat tutarlarının ödenmesi koşuluna bağlı olarak gider yazılabilmesi mümkündür. Bu yüzden firmalar, işçinin işine devam ettiği süre boyunca ayırdığı kıdem tazminatı karşılığını hiçbir şekilde gider yazamaz. Kanunların, tazminat niteliğindeki giderlerin gider yazılabilmesi için ödeme şartını getirmesinin temel amacı, uzun yıllar sonunda ödenecek olan veya hiçbir zaman ödenmeyecek olan kıdem tazminatının tahakkuk kaydı esas alınarak işletmelerin haksız bir şekilde vergi avantajı sağlanmalarına engel olmaktır (Karacan ve Savcı, 2011: 135).

Kıdem tazminatı karşılıkları ertelenmiş vergi bakımından indirilebilir geçici fark kapsamındadır. İşletme ertelenmiş vergi varlığını hesaplariken, kıdem tazminatı karşılığını ister kanunlara göre hesaplamış olsun isterse de kanunlara göre hesaplamamış olsun fark etmeksizin, standartlara göre hesaplama yaparken karşılık tutarının tümünü ertelenmiş vergi varlığı olarak kaydetmelidir. Başka bir ifadeyle ödenmemiş olan, fakat hesaplanmış olan kıdem tazminatı karşılık tutarlarının sonraki dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim imkânı sunduğu görülmektedir (Fahran, 2016: 317).

Tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan faydalara, TMS-19'a göre uygulanacak ölçüm (değerleme) esası, gerçeğe uygun değer ölçüsü olarak, bugünkü değer ölçüsüdür. Plan kapsamında sağlanacak faydalar, bilanço tarihindeki bugünkü değerine indirgenerek tanımlanmış fayda borcu olarak belirlenir. Bugünkü değer tespitinde, bilanço tarihi itibarıyla çalışanın gelecek çalışma dönemlerine ilişkin hizmet süresinin tahmini ve hizmet süresinin nihayetinde hak edilen faydaya göre hizmet süresi boyunca elde edilecek toplam faydanın tahmini yapılır. Bu tahminler, işletme için aktüeryal kazanç ve zararlar doğurmaktadır. Söz konusu aktüeryal kazanç ve zararlar, işletmenin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün tutarını etkilemektedir (Karacan ve Savcı, 2011: 135).

Dolayısıyla, planın tahminler içermesi ve bugünkü değer ölçüsünün plana dayanması sebebiyle tanımlanmış fayda borcu, işletmenin bilanço tarihinde kati yükümlülüğünü göstermemektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mukayyet ölçüsü ise, TMS-19'daki değerleme ölçüsü ile kıyaslandığında kesin bir tutar ifade etmektedir. Kıdem tazminatının standarda göre değerlendirilmesi durumunda, işçinin çalıştığı hizmet süresi ile hizmet sözleşmesinin sona erdiği tarihteki kıdem tazminatına esas ücret tahmininin yapılması gerekir. Tahmin yöntemiyle yapılan ödenmesi beklenen kıdem tazminatı, belli bir iskonto oranı uygulanarak bilanço tarihinde bugünkü değerine indirgenmiş olur. Vergi Usul Kanunu'ndaki mukayyet değer ölçüsünde kıdem tazminatı hesaplanırken bilanço tarihi itibarıyla önceki hizmet süresiyle bilanço tarihindeki kıdem tazminatına esas ücret miktarı dikkate alınır. Bu nedenle, işletmenin dönem sonundaki hesaplanan ticari karı ile vergi kanunlarının izin verdiği gider ve gelirlerin dikkate alındığı mali kar farklı olacaktır (Akbulut, 2015: 873).

Hesaplanması: TMS-19 Standardına Göre

- 01.01.2019 Tarihinde Karşılık Değeri	455.750 TL
- 2019 Yılında Ödenen Kıdem Tazminatı	47.500 TL
- Kıdem Tazminatı Bakiyesi	408.250 TL
- 31.12.2019 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı	500.250 TL
- 2019 Yılı İçin Ayrılan Kıdem Tazminatı Karşılığı	92.000 TL

Muhasebeleştirilmesi: TMS-19 standardına göre

31.12.2018 Tarihinde Yapılacak Kayıt;

730-Genel Üretim Giderleri (500.250-408.250=92.000)	92.000	
472-Kıdem Tazminatı Karşılığı		92.000

Kurumlar Vergisi Etkisinin Muhasebeleştirilmesi

284-Ertelenen Vergi Varlığı (92.000x0,22=20.240)	20.240	
66X-Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		20.240

Yıl İçinde ödenen Kıdem Tazminatı İle İlgili Olarak Yapılacak Kayıtlar

472-Kıdem Tazminatı Karşılığı	47.500	
372-Kıdem Tazminatı Karşılığı		47.500

(Uzun Vadeli Karşılığın, Kısa Vadeli Karşılığa Alınması)

Kıdem Tazminatlarının ödenmesi; (2018 Yılı)

730-Genel Üretim Giderleri	47.500	
102- Bankalar		47.500

Karşılığın İptali;

372- Kıdem Tazminatı Karşılığı	47.500	
644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs.		47.500

Yukarıdaki örnek olaylara ilişkin açıklamalarda da belirttiğimiz üzere, bir önceki yılın bilançosunda görülen ve o yılda gider yazılan karşılığın, 47.500TL 2019 yılında işten ayrılanlara ödenmek kaydıyla realize olmuştur. Bu durumda, işten ayrılanlara ödenen kıdem tazminatı karşılığı, “Konusu kalmayan karşılıklar” hesabı ile iptal edilmiştir. Konusu kalmayan karşılıklar bir gelir hesabı olarak dönem ticari bilanço kârını artıracaktır. Ancak, bir önceki yılda gider yazılan söz konusu karşılık kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olduğu için, bir önceki yılın K.V matrahının tespitinde ticari bilanço karına ilave edilmişti ve TFRS/TMS standardında “Ertelenen Vergi varlığı”, “Ertelenen Vergi Gelir Etkisi” olarak muhasebeleştirilmişti. Bu sefer, söz konusu ödenen ve karşılığı iptal edilerek gelir yazılan kıdem tazminatlarının dönem ticari bilanço karma ilave edilmesi gerekir. Aynı zamanda, kurumlar vergisi etkisi olarak da bir önceki yılda yapılan kaydın düzeltilmesi gerekir (Fahran, 2016: 319).

Kurumlar Vergisi Etkisinin Düzeltilmesi;

284-Ertelenen Vergi Varlığı (47.500x0,22=10.450)	10.450	
66X-Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		10.450

SONUÇ

Dünyada artan ve gün geçtikçe artmakta olan sermaye hareketliliği, ülke sınırlarını kaldırmakta; bu durum teknolojiyle birleştiğinde küreselleşme, bir başka deyişle paranın önündeki sınırlar kalkmaktadır. Sınırların kalkması, parayı elinde bulunduran sermayedarların, hangi ülkeye ve hangi işletmeye yatırım yapacaklarını araştırmalarını sağlamaktadır. Zira hiçbir yatırımcı zarar edecek ve hatta zarar edebileceği düşünülen bir ülkeye ve işletmeye yatırımda bulunmak istemeyecektir.

Kredi derecelendirme kuruluşları tarafından ülkelere verilen kredi notlarının temel ölçütleri ekonomik, siyasi ve makro konjonktürken, şirketlere verilen notlarda da temel alınan ölçüt finansal tablolardır. Ülkelerin kendi mevzuatlarına göre çıkardıkları finansal tabloların başka bir ülke vatandaşı olan sermayedarlar tarafından anlaşılması mümkün değildir. Bu durumda, finansal tabloların tüm dünyada geçerli olan muhasebe dili ile oluşturulması önem arz eder hale gelmiştir. Buna yönelik olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayımlanmıştır. Türkiye'de de bu gelişmelere paralel olarak UFRS ile uyumlu TMS ve TFRS'ler yayımlanmıştır. Yayımlanan standartlar ile ülkeler arasında ortak, tam, doğru ve güvenilir muhasebe dili oluşturulması amaçlanmıştır.

Bu standartlardan biri olan TMS 37 standardı, UMS 37'nin Türkçe çevrimi olmakla birlikte, işletmelerin önünde olabilecek belirsizlikleri gösterecek olan ve bu belirsizliklere göre tedbirler alınmasını sağlayan, finansal tabloların güvenilirliğini artıran standarttır.

Standartın amacı, muhasebenin temel kavramlarından olan ihtiyatlılık kavramına uygun olarak işletmenin geçmiş olaylarından kaynaklanan ancak bu olaylardan dolayı ileride karşılaşılabileceği giderlere ilişkin alması gerekli önlemlerin şimdiden alınmasını sağlamaktır. İhtiyatlılığın kelime anlamından da anlaşılacağı üzere işletme, risk gerçekleşmeden önce tedbirlerin alınmasıyla, ileride gerçekleşebilecek olan zararı önlemekte ve finansal tablo kullanıcılarına riskten uzak bir bilanço sunmaktadır.

Standartta göre karşılıklar zaman ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Karşılıkların muhasebeleştirilmesini yapılabilmesi için; geçmişten kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün olması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden nakit çıkışının muhtemel olması, yükümlülük tutarının güvenilir olarak tahmin edilebilmesi gerekmektedir. Bu üç kriteri karşılayan karşılıklar finansal tablolara yansıtılabilecektir. Yansıtılan tutarlar, finansal tablo dipnotlarında standarta uygun olarak açıklanır.

Açıklamalarda hareket tablosu adı altında; dönem başı bilgisi, dönem için karşılıkların hareket bilgisi ve dönem sonu karşılıklar bilgilerine yer verilir. Aynı zamanda kullanılmayan veya iptal edilen-kapatılan karşılıkların bilgisi de açıklamalarda yer alır. Her dönem sonu karşılıklar tekrar gözden geçirilerek gerekli tahakkuk şartlarını taşımayanlar iptal edilir veya kapatılır.

VUK ve VUK tebliği olan MSUGT'de ise karşılıklar farklı anlamlarda kullanılmıştır. Genel olarak aktif karşılıklarıyla ilgili hükümler bulunan VUK'ta zarar ve gider karşılıklarıyla ilgili kısıtlı hüküm bulunurken, MSUGT ile getirilen Tekdüzen Hesap Planı'nda Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubu yer almıştır. Aynı zamanda MSUGT ve VUK hükümleri uyarınca koşullu varlık ve koşullu borçlarda dâhil olmak üzere diğer önemli tüm açıklamaların finansal tablo dipnotlarında açıklanması zorunlu tutulmuştur.

Genel olarak çalışmamızda da görüldüğü üzere VUK'un getirdiği hükümler TMS 37' den farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle de, bu çalışmada standartlardan biri olan TMS 37'nin nasıl uygulanacağı ve uygulamada VUK ile farklılıkları örnekler yardımıyla karşılaştırılarak açıklanmıştır.

Sonuç olarak, TTK'nın TMS'ye atıf yaparak uygulanacağını hükmetmesi, TTK ile TMS'nin tutarlılığını gösterirken; VUK'un getirdiği hükümlerin TMS 37'den farklılıklar gösterdiği görülmüştür. Dünyadaki sermaye hareketliliğinden yararlanmak için uluslararası piyasalara uyumu olabildiğince hızlı gerçekleştirmek isteyen ülkemizin, uluslararası piyasaları ve dünyanın gelişmesini takip edebilmesi ve dünyada etkin olarak yerini alabilmesi için gerekli yasal düzenlemeleri yapması ve bu düzenlemelerin uygulamalarını tekdüze olarak sağlaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, A., (2015), Karşılaştırmalı TMS/IFRS–Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, (2.baskı), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- AKÇA, N., ve GÖNEN, S., “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2015/3 (3), ss. 89-105.
- AKDOĞAN, N, ve AYDIN, H, (1987), Muhasebe Teorileri, (1.baskı), Gazi Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- AKDOĞAN, N., ve TENKER, N., (1997), Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, (1.baskı), Lebin Yalkın Yayınları, İstanbul.
- AKGÜL ATAMAN, B., ve AKAY H., (2004), Uluslararası Muhasebe Standartları, (1.baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ARIKAN, Y., “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 1996, (36), ss.51-61.
- ARSOY, A., “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış”, www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/, (Erişim Tarihi: 26.10.2018).
- ATAMAN, Ü., (1997), Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem içi İşlemleri, (3.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- BAŞPINAR, A., “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, 2005, (148), ss.35-62.
- B.D.K., “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, (2012), Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayınları, (1.Baskı), İstanbul.
- BENSTON, G., BROMWICH, M., LITAN, R., vd., ”Worldwide financial reporting : the development and future of accounting standards” *Oxford University Press*, 2006, ss.82-97.
- BOSTANCI, S., “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”,*Mali Çözüm Dergisi*, 2002, (59), ss.63-72.

- CEBECİ, Y., CAVLAK, H., “Karşılıkların Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Şirketlerde Kullanımı”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 2018/13, (49), ss.109-128
- CEMALCILAR, Ö., “Karşılıklar Teriminin Yarattığı Karışıklıklar”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2001/4, ss.1-10.
- ÇANKAYA, F., “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007/3, (6), ss.127-148.
- DAĞAŞAN Ö., (2013), “*TMS 18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği*”, (Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon,(TR).
- EDEY, H.C., PANITPAKDI, P., “British company accounting and the law, 1844-1900. In: A.C. Littleton and B.S. Yamey (Eds)” *Studies in the History of Accounting*, London: Sweet & Maxwell, 1956, ss.356-379.
- ERTEN C., (2013),“*Türkiye’de Elementer Sigorta Şirketlerince Ayrılan Teknik Karşılıklar ve Diğer Karşılıkların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi*”, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, , İstanbul, (TR).
- FAHRAN F., (2016),“Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS / TMS Karşılaştırmaları”, (1.Baskı), Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- DAY G. R., "Uk Accounting Regulation: An Historical Perspective", *Bournemouth University, School of Finance & Law*, 2000, (20), ss. 1-34.
- GÖKÇEN G., vd., (2006), "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", Beta Yayınları, (1.Baskı), İstanbul.
- ILIMAN E., (2016) “*Türkiye Muhasebe Standartları-2 Açısından Stokların Değerlendirilmesi (Özel Hastane Örneği)*”, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, (TR).
- JARGALSAİKHAN N., (2014)“*Moğolistan’da UFRS’ye Geçiş Süreci ve UFRS Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma*”, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, (TR).

- KARAPINAR A., EFLATUN A., (2017), “*BOBİ-FRS Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları*”, (1.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- KARACAN S., SAVCI M., “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (Tms-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (22) 2011, ss.126-151.
- KARAPINAR A., vd., (2012), “Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standardı KOBİ-TFRS Uygulama ve Yorumları”, (1.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- KGK, 2017
- LAZOL İ., (2014), “Genel Muhasebe”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, (20.Baskı), Bursa.
- ÖĞÜZ AKARÇAY A., (2007), ” *Türkiye Muhasebe Standardı-TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, , İstanbul,(TR).
- ÖRTEN R., vd., (2017), “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları TMS-TFRS”, (10.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZERHAN, Y., YANIK, S., (2015), "IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları" (3.Baskı), TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- ÖZKAN, A., "Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2000, ss.179-202.
- ÖZKAN, Ö., KOCAMIŞ T., “Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2011, (103), ss.191-214.
- POLAT, B., (2015) “5411 Sayılı Bankacılık Kanunundaki Özel ve Genel Karşılıklar, Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, (Yüksek Lisans Tezi), Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, (TR).
- SANLI, N., “Global Muhasebe Standartları”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2002, (60), ss.33-37.

- SATYBALDİEVA, J., (2010), “Uluslararası Muhasebe Standartları İle Kırgızistan Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, (TR).
- SEVİLENGÜL, O., (2016) “Genel Muhasebe”, (18.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- TOPALOĞLU, Musa, (2012), “Canlı Varlıklar(Tarımsal Faaliyetler) TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Ticari Kardan Mali Kara Geçiş”, (3.Baskı), TURMOB Yayınları, Ankara.
- TOROSLU, V., “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2009, (197), ss.1-10.
- TOROSLU, V., (2012), “Muhasebe Teorisi”, (1.Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.
- UÇMA, T., “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, 2005, (89), ss.1-15, <https://www.mevzuatdergisi.com/>, (Erişim Tarihi: 01.12.2018).
- ÜSTÜNDAĞ, S., “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2000,(1), ss.31-57.
- YALÇIN, E., (2015),”Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)”, (1.Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara.
- YALKIN, KOÇ, Y., (a) “Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2001, (5), ss.1-14.
- YALKIN, KOÇ, Y., (b) “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2001/3, (3), ss.1-14
- YALKIN, KOÇ, Y., (2005), “Genel Muhasebe-İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, (12.Baskı), Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- YALKIN, KOÇ, Y., vd., “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2006, (76), (Özel Sayı), 17.Dünya Muhasebe Kongresi, ss.291-307.

YÜCEL,T.,(2013), “Genel Muhasebe, Yeni TTK Türkiye Muhasebe Standartları Vergi Kanunları ve Diğer Kanunlara Göre Güncelleştirilmiş Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları”,(2.Baskı), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

ZİAD, M., GHAZZAWİ, A., vd., "Accounting Measurements: Islamic Perspective versus Financial Accounting Perspective" *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, 2014/6, (2).

(Bankacılık Kanunu, 2005:25983 RG). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101M1-1.htm>

(Bankalar Kanunu,1999:23734 RG) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc083/kanuntbmmc083/kanuntbmmc08304389.pdf

(MSUGT, 1992: 21447 RG). <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/1-Seri-No-lu-Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliği-26-12-1992---3997>

http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf

(TTK,2011: 27846,RG). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>

(VUK,1961:10705 RG). <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf>

(www.accountingnotes.net/accounting-standards (21.10.2018).

(www.daswirtschaftslexikon.com): 16.11.2018

(www.drsc.de) Überblick / Ziele Und Aufgaben

<https://www.drsc.de/profil/> (16.11.2018).

Financial Reporting Review Panel (FRRP),<[https:// www. frc. org. uk/ accountants /corporate- reporting-review /financial-reporting-review-panel-\(frrp\)](https://www.frc.org.uk/accountants/corporate-reporting-review/financial-reporting-review-panel-(frrp))> (15.11 2018).

Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf> (18.11.2018).

TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar, <<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2037.pdf>> (18.11.2018).

<http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/2004624/1> (www.spk.gov.tr). 17.11.18

Deloitte. UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar Uygulama Örneği

<<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS%2037%20KAR%C5%9EILIKLAR%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20UYGULAMA%20%C3%96RNE%C4%9E%C4%B0.pdf>> (22.01.2019).

Kurumlar Vergisi Oranları, www.gib.gov.tr [http://www.gib.gov.tr/fileadmin /user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html) (22.01.2019).

