

Duyuru Tarihi : 03.08.2007  
Duyuru No : DUYURU/2007-125  
Yayimlandığı Yer : MALİ PUSULA DERGİSİ / AĞUSTOS 2007 / SAYI : 32 / SAYFA : 83 - 89

Mehmet Akif TUNÇ  
SMMM  
makif.tunc@bdodenet.com.tr

## **TMS-37 / KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR**

### **GİRİŞ**

Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartları'ndan 37.'si karşılık, şart bağlı yükümlülük ve şarta bağlı varlıkların muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemektedir.

Standartta genel itibariyle, karşılık kavramının gider tahakkuku ve şarta bağlı borç kavramlarından farkı açıklanmakta , hangi amaçlarla karşılık ayrılacağı ve herhangi bir karşılık ayrılması için gerekli ön koşulların neler olduğu belirtilmekte ve ayrıca mali tabloların dipnotlarında ne tür bilgilerin verilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Vergi mevzuatımızdaki karşılık kavramı ile uluslar arası muhasebe standartlarındaki karşılık kavramı oldukça farklıdır. Türk Vergi mevzuatında yer alan şüpheli alacak karşılığı veya stok değer düşüklüğü karşılığı gibi karşılıklar genellikle gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerden ziyade , işletme varlıklarındaki olası değer düşüşleri için ayrılan karşılıklardır. Bu tür karşılıklar Türkiye Muhasebe Standartlarından 36.sı yani varlıklarda değer düşüklüğü standartı tarafından düzenlenmiştir.

TMS 37, başka bir standart ile daha spesifik olarak düzenlenmiş olan yükümlülükler için de uygulanmaz. Örneğin yıllara sari inşaat işleri ile ilgili karşılıklar TMS 11, ertelenmiş vergi borçları/alacakları ile ilgili karşılıklar TMS 12 , sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan yükümlülükler ve karşılıklar TFRS 4 ve finansal araçlar sebebiyle oluşan yükümlülükler TMS 39 tarafından düzenlenir.

Gerek karşılıklar gerekse şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmeleri veya mali tablo dipnotlarında yansıtılmaları öncelikle olay bazında incelenmelerini gerektirmektedir. Bu sebeple bu çalışmada mümkün olduğunca çok örneğe yer vermeye çalışılmış ve konu örnek senaryolar çerçevesinde incelenmiştir.

### **1.KARŞILIKLAR:**

#### **1.1 Karşılık Kavramı ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi**

Karşılıklar gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Başka bir ifade ile karşılıkları mevcut yükümlülüklerden ayıran temel iki nokta işletmenin mevcut borçlarının aksine karşılık ayrılan durumlarda yükümlülüğün ne zaman ifa edileceğinin belli olmaması ve bu yükümlülük sonucunda işletmeden ne kadarlık bir kaynak çıkacağına kesin olarak tespit edilememesidir.

TMS 37 tarafından düzenlenen karşılıklar genellikle iki durumdan kaynaklanmaktadır. Bunlar hukuki yükümlülükler ve zimni kabulden doğan yükümlülüklerdir.

- Hukuki yükümlülükler bir sözleşmeden, yasal düzenlemeden ve kanuni uygulamalardan kaynaklanan yükümlülüklerdir.
- Zimni kabulden doğan yükümlülükler ise işletmenin geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve bunun sonucunda işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması sebebiyle oluşan yükümlülüklerdir.

Yukarıdaki açıklamaları özetleyecek olursak, bir karşılığın finansal tablolara yansıtılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

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

İşletmeler mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini karşılık olarak muhasebeleştirmelidirler.

Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır.<sup>1</sup>

Uygulamada sıklıkla görülen karşılık türleri şunlardır:

- Garanti Karşılıkları
- Satış Primi Karşılıkları
- Dava Karşılıkları
- Forward Gider Karşılıkları
- Maliyet Gider Karşılıkları
- Ödenecek Vergi Karşılıkları
- Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Yukarıda bahsedilen durumların dışında işletmeler, “Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler” ve “Yeniden Yapılandırma Projeleri” kapsamında da karşılık ayırırlar.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmelerdir. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir ve bu tutar kadar karşılık ayrılması gerekir.

---

<sup>1</sup> TMS 37, s.11

Yeniden yapılandırma projeleri ise yönetim tarafından planlanan ve işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamını veya söz konusu faaliyetin ifa şeklini değiştiren programlardır.

Bir işletmenin yeniden yapılandırma projeleri kapsamında karşılık ayırabilmesi için en azından aşağıdaki hususları belirleyen ayrıntılı ve resmi bir planının olması gerekmektedir:

- İlgili işletme veya işletme kısmını;
- Etkilenecek başlıca merkezleri;
- Hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin bulundukları yerleri, görevleri ve yaklaşık sayılarını;
- Gerçekleştirilecek harcamaları ve
- Planın ne zaman uygulanacağını.

Karşılıklar tahakkuk ettirildiklerinde her zaman gider olarak kaydedilmezler. Bazı durumlarda karşılık varlığın maliyetine eklenir. Örneğin bir maden yeni açılırken çevreye verilecek zararlar ilgili karşılık bu varlığın maliyetine dahil edilir.

Karşılıklar her bilanço tarihinde gözden geçirilmeli ve en iyi tahmini yansıtacak şekilde düzeltilmelidir. Varlıklardaki azalış olasılığı kalmamışsa, ayrılan karşılık iptal edilmelidir.

Unutulmamalıdır ki gelecek dönem zararları, kur farkı giderleri, siyasi riskler veya genel iş riskleri için karşılık ayrılmaz..

Aşağıda, karşılıkların mali tablolara ne suretle alınacaklarına ilişkin birkaç örneğe yer verilmektedir.

### **Örnek No.1**

Bir şirket bir yıllık garanti vererek buzdolabı satmaktadır. Şirketin geçmişteki deneyimi ve gelecekteki beklentileri, bu sene satılan buzdolaplarının %90'ının garantisinin kullanılmayacağını, %5'inde ufak sorunlar çıkacağını ve %5'inde ise yerine yenisinin verilmesinin yada büyük bir tamirat gerekeceğini göstermektedir. Bu sene 10.000 adet buzdolabı satılmıştır. Büyük tamiratlar yaklaşık 200 YTL'na mal olmaktadır. Küçük tamiratların her biri ise 50 YTL'na mal olmaktadır.

Bu durumda garanti masrafları şirketin geçmiş deneyimlerine dayanılarak muhasebeleştirilir.

Satılan 10.000 adet buzdolabının %5'inin yani 500 adetinin büyük bir tamirata ve 500 adetinin ise küçük bir tamirata ihtiyaç duyacağı öngörüldüğünden,

Bu satışla ilgili  $(500 \times 200) + (500 \times 50) = 125.000$  YTL'lik karşılık ayrılmalıdır.

Uygulamada genellikle, sattıkları mamüller için garanti veren şirketler, yıl içerisinde garanti karşılıklarını aylık olarak takip etmektedirler. Bu şekilde her ay, o ay içinde yapılan satış miktarı üzerinden belirli bir garanti karşılığı hesaplanmakta ve o ay içerisinde garanti süresi dolan mamüller için geçmiş yıllarda ayrılmış karşılıklar iptal edilmektedir.

### **Örnek No.2**

KLM Otelcilik A.Ş., birisi Fethiye'de diğeri ise Bodrum'da olmak üzere iki adet oteli işletmektedir.

Fethiye'deki otel, 2005 yılını zararla kapatmıştır ve 2006 ve 2007 yıllarında da bu otelin 2'şer milyon YTL civarında zarar edeceği öngörülmektedir. KLM Otelcilik A.Ş., yaptığı kira sözleşmesi uyarınca işlettiği oteli 2007 yılına kadar kiralamıştır. Kira tutarı yıllık 3 milyon YTL'dır ve şirket, 2007 yıl sonundan daha önce oteli boşaltması yani sözleşmeyi tek taraflı feshetmesi durumunda 8 milyon YTL tazminat ödemek zorundadır.

KLM A.Ş için imzalamış olduğu bu sözleşme, ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme haline gelmiştir zira şirket, bu oteli işletmeye devam etmesi durumunda 4 milyon YTL zarar edecek, oteli

boşaltması durumunda ise 8 milyon YTL tazminat ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumda, şirket sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyeti olan 4 milyon YTL için karşılık ayrılmalıdır.

Şirketin, Bodrum'da bulunan otelinin ise 2006 yılında 3 milyon YTL civarında zarar edeceği öngörülmektedir. Ancak Bodrum'da bulunan otel kiralık değildir ve bu sebeple şirket ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme içinde değildir. Şirket 2006 yılında oteli işletmemeyi tercih ederek bu zarardan kurtulabilir. Bu sebeple, şirketin 2006 yılında katlanacağı tahmini zarar olan 3 milyon YTL için karşılık ayrılmaz.

Özetle, gelecekteki faaliyet zararları için şirket ancak ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme içerisinde ise karşılık ayrılabilir.

### **Örnek.No.3**

Petrol sektöründe faaliyet gösteren uluslar arası bir firma, çevreye büyük zararlar vermekte ve verdiği bu zararları ancak faaliyet gösterdiği ülkenin yasaları gerekli kılıyorsa telafi etmektedir. Bu firmanın uzun yıllardan beri faaliyet gösterdiği ülkelerden birinde çevreye verilen zararlar ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır ve bundan dolayı firma yıllardır çevreye verdiği zararları hiçbir şekilde temizlememiş ve telafi etmemiştir.

2007 yılı içerisinde bu ülkede de çevreyle ilgili bir kanun tasarısı oluşturulmuş ve parlamentoya sunulmuştur. Bu tasarının kanunlaşması halinde firma bugüne kadar sebep olduğu tüm çevre kirliliğini telafi etmek zorunda kalacaktır.

Görüldüğü üzere geçmiş olaylardan kaynaklanan bir mevcut yükümlülük vardır ve bu yükümlülüğü yerine getirmek için firmadan ekonomik kaynakların çıkma ihtimali yüksektir. Bu sebeple yapılan gerçekçi tahminler sonucunda firmadan çıkacak muhtemel tutarlar için karşılık ayrılır.

### **Örnek.No.4**

ABC A.Ş 31.12.2005 tarihli bilançosunda aşağıdaki karşılıkları ayırmıştır:

- ABC A.Ş, gelecek yıl Rusya'da yeni bir üretim tesisi açmayı planlamaktadır. Bu tesisin inşası ile ilgili çalışmalar henüz başlamamış ancak ABC A.Ş'nin Rusya'da böyle bir tesis kuracağı ve bu tesis sayesinde yılda 10 milyon USD civarında kar edeceği basın yoluyla hissedarlara ve 3. kişilere duyurulmuştur. ABC A.Ş, bu tesisin inşası sırasında veya inşasından sonra karşılaşılabilecek olası iş riskleri için 5 milyon YTL karşılık ayırmıştır.
- Fabrikalarının çoğu deprem bölgesinde faaliyet gösterdiğinden ABC A.Ş , olası bir depremde göreceği zararlardan ötürü 10 milyon YTL karşılık ayırmıştır.

ABC A.Ş'nin bağımsız denetçisi olan BTO A.Ş , şirket tarafından ayrılmış olan bu karşılıkların aşağıdaki sebeplerden ötürü Uluslar arası Muhasebe Standartları uyarınca kabul edilemeyeceğini ileri sürmektedir:

- ABC A.Ş'nin Rusya'da kuracağı fabrika ile ilgili olarak ayırmış olduğu karşılık her ne kadar basın yoluyla duyurulmuş olsa da şirkete herhangi bir yükümlülük getirmemektedir. Bu sebeple bu karşılığın iptal edilmesi gerekmektedir.
- ABC A.Ş, ciddi bir deprem riski ile karşı karşıya olsa da UMS'na göre yangın, deprem gibi genel iş riskleri için karşılık ayrılmaz zira geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülük söz konusu değildir.

## **1.2 Karşılıklarla İlgili Yapılacak Açıklamalar:**

İşletmeler finansal tablo dipnotlarında karşılıklarla ilgili şu açıklamaları yaparlar:

- Açılış Bakiyesi
- Dönem içi ayrılan ilave karşılıklar
- Dönem içinde karşılıklara karşı kullanılan tutar
- Dönem içinde kapatılan kullanılmayan tutarlar.

- İskonto edilerek mali tablolara alınan karşılıklarla ilgili olarak dönem içinde zamanın geçmesi ve iskonto oranındaki değişimlerin etkisiyle dönem içinde meydana gelen değişimler.

Ayrıca her karşılık sınıfı için:

- Karşılığın niteliği
- Zamanlaması
- Belirsizlikler
- Varsayımlar
- Geri ödemeler, açıklanmalıdır.

## 2.ŞARTA BAĞLI BORÇLAR:

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve raporlayan işletmenin kontrolü dışındaki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak ortaya çıkacak olan bir muhtemel yükümlülük veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; ancak ya işletmeden kaynak çıkışının kesin olmaması ya da yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmin edilememesi nedeniyle tahakkuk ettirilemeyen mevcut yükümlülüktür.

Şarta bağlı borçlar aşağıdaki iki durumdan birinin varlığı halinde doğar:

a-İşletmenin kontrolü dışında olan ve gerçekleşme olasılığı, bugünden öngörülemeyen gelecekteki olaylara bağlı olan **olası yükümlülükler** sebebiyle şarta bağlı yükümlülük doğabilir.

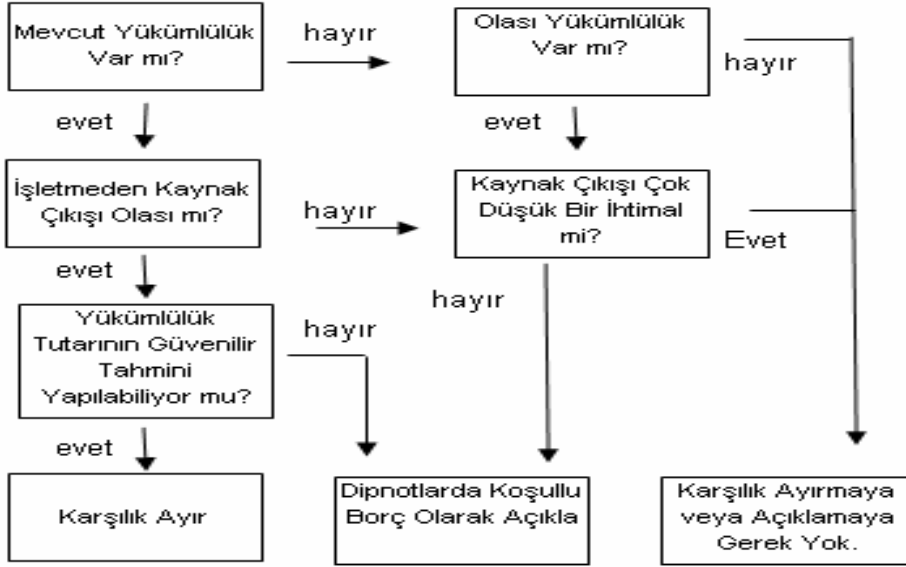
b-Mevcut yükümlülükler sebebiyle işletmeden kaynak çıkışı ihtimali çok düşük ise veya çıkacak kaynağın miktarı güvenilir bir şekilde tespit edilemiyorsa, bu yükümlülükler de şarta bağlı yükümlülük olarak sınıflandırılır.

Genel olarak, tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından şarta bağlıdır. Ancak, bu Standart kapsamında “şarta bağlı” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır. Buna ek olarak, şarta bağlı borç kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır.

Uygulamada sıklıkla görülen şarta bağlı yükümlülükler şunlardır:

- Firmaların resmi kuruluşlara, Eximbank’a veya diğer bankalara vermek üzere çeşitli finansal kuruluşlardan almış olduğu teminat mektupları
- Alınan ihracat ve yatırım indirimi teşvikleri dolayısıyla firmanın ihracat gerçekleştirme yükümlülükleri
- İhraç kaydıyla yapılan satışlara ilişkin tecil edilen KDV , (vergi dairesince terkin edileceği tarihe kadar)
- Maddi duran varlıklar üzerindeki ipotekler
- Grup şirketlerinin kredi kullanımı için kefil olunan tutarlar
- Açılan davalar

Karşılıklar ile şarta bağlı (koşullu) borçlar arasındaki ilişkiyi bir tablo ile özetlemek gerekirse;



Şarta bağlı borçlar bir borç olarak tahakkuk ettirilmezler, başka bir ifade ile **muhasebeleştirilmezler** çünkü henüz bir yükümlülüğün olduğu kesinleşmemiştir veya geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük tahakkuk ettirmek için gereken kriterleri taşımamaktadır.

Mali tablo dipnotlarında şarta bağlı borçlar ile ilgili yapılacak açıklama şu temel bilgileri içermelidir:

- Şarta bağlı borcun niteliği hakkında açıklama
- Finansal etkisi hakkında tahmin
- Belirsizliklerin tanımlanması

Şarta bağlı borçlar başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilir. Bu nedenle sürekli bir biçimde değerlendirilmeleri ve işletmeden kaynak çıkışına sebebiyet verip vermeyecekleri belirlenmelidir. Kaynak çıkışı ihtimalinin oluşması halinde karşılık ayrılır.

Eğer mevcut veya olası bir yükümlülüğün ötürü kaynak çıkışı ihtimali yoksa, bu durumda bu yükümlülük şarta bağlı borç olarak sınıflandırılmaz ve finansal tablolarda muhasebeleştirilmediği gibi dipnotlarda da belirtilmez.

Aşağıda şarta bağlı borçların muhasebeleştirilmesine yönelik örneklerle yer verilmiştir:

#### **Örnek.No.4**

Firmalara toplu yemek hizmeti veren ABC A.Ş. aleyhine 2002 yılında gıda zehirlenmesi sebebiyle bir dava açılmıştır. 31.12.2002 tarihinde şirketin avukatları yönetime, davayı kaybetme ihtimallerinin büyük olduğunu söylerler. İşletme 31.12.2002 bilançosunda söz konusu zararlar için karşılık ayırır. 31.12.2003'da şirketin avukatları benzer bir davada verilen karara istinaden yönetime davayı kaybetme ihtimallerinin çok düşük olduğunu bildiriler. Bu sebeple 31.12.2003 tarihli mali tablolarda, geçen yıl ayrılmış olan bu karşılık iptal edilir ve şirket aleyhine açılmış olan bu dava bir "şarta bağlı yükümlülük" olarak bilanço dipnotlarında açıklanır.

#### **Örnek No.5**

Aşağıda, XYZ Otomotiv A.Ş.'nin 2006 yılı boyunca karşılaştığı durumlar ve bu durumlar için uyguladığı muhasebeleştirme işlemleri belirtilmiştir:

1. Haziran 2006'da XYZ Otomotiv A.Ş tarafından üretilmiş bir otomobili kullanan Bay A , bir kaza geçirmiş ve bu kaza sebebiyle 2 ay boyunca tedavi görmüştür. Daha sonra Bay A, kazaya XYZ Otomotiv tarafından üretilen otomobilin lastiklerindeki yetersizliğin neden olduğunu iddia ederek şirket aleyhine 100.000 YTL tutarında tazminat davası açmıştır. Şirket avukatları durumu değerlendirmiş ve şirketin %50 ihtimalle 100.000 YTL tutarındaki karşılığı ödeyeceği tahmininde bulunmuşlardır. Bu sebeple dönem sonu itibariyle şirket bu dava için (100.000 x %50 =) 50.000 YTL tutarında karşılık ayırmıştır.

XYZ A.Ş, araçlarda kullandığı lastikleri Lastik A.Ş adında bir firmadan temin etmektedir ve Lastik A.Ş ile XYZ A.Ş arasında yapılan sözleşme gereğince, Lastik A.Ş, XYZ A.Ş'nin araç lastikleri sebebiyle oluşacak zararlarını birebir karşılamak ile yükümlüdür. Bu sebeple dönem sonunda, XYZ A.Ş'nin Bay A'ya ödemesi ve Lastik A.Ş'den alması öngörülen 50.000 YTL ayrıca mali tablo dipnotlarında şarta bağlı varlık olarak belirtilmiştir.

2. 2006 yılında şirket vergi inceleme elemanlarınca denetlenmiş ve yapılan inceleme sonucunda 500.000 YTL tutarında geçmiş yıllara ait vergi ziyası tespit edilmiştir. Şirket, bu tutarın 200.000 YTL'lik tutarını kabul etmiş ancak geri kalan tutar için haksız bir tahiyat yapıldığı iddiası ile vergi mahkemesine dava açmıştır. Dönem sonu itibariyle henüz dava sonuçlanmamıştır. Bu durumda şirket dönem sonu bilançosunda yapılan tahiyatın 200.000 YTL'lik tutarı için karşılık ayırmalı, dava konusu edilen 300.000 YTL'lik kısım ise mali tabloların dipnotlarında şarta bağlı borç olarak gösterilmelidir.
3. Firmanın mağazalarından birinde meydana gelen yangın sonucunda 100.000 YTL civarında hasar meydana gelmiştir.Raporlama tarihi itibariyle sigorta şirketi ile yapılan müzakereler devam etmekte ve firma yetkililerince hasar tutarının tamamının sigorta şirketinden tazminata edileceği düşünülmektedir. Böyle bir durumda firma hasar tutarı için karşılık ayırmaz ancak mali tablo dipnotlarında şarta bağlı yükümlülük olarak bu durum açıklanır.

### 3.ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR:

Şarta bağlı varlıklar geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıklardır.

Bilindiği üzere bir gelirin gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık şarta bağlı varlık değildir ve gelir olarak tahakkuku yapılmalıdır. Şarta bağlı varlıklar gerçekleşmesi belirli bir olayın gerçekleşmesine bağlı varlıklardır, bu sebeple şarta bağlı varlıklar muhasebeleştirilmezler ancak mali tablo dipnotlarında açıklanırlar.

Mali tablo dipnotlarında, şarta bağlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu tutarları belirtilmeli ve herhangi bir dönem için şarta bağlı varlık olarak kaydedilen tutarlar veya şarta bağlı varlık niteliğini yitirdiği için iptal edilen tutarlar açıklanmalıdır.

Şarta bağlı varlıkların uygulamada rastlanılan en tipik örnekleri işletme tarafından açılan ve sonuçları bilanço tarihi itibariyle henüz belli olmayan tazminat davaları, işletmenin müşterilerden ve satıcılarından aldığı teminatlar veya ipoteklerdir.

Şarta bağlı varlıklar bilanço tarihlerinde ve dönem içinde sürekli izlenmeli şarta bağlı varlık olarak bilanço dipnotlarında belirlenen unsurlardan şirketin bir gelir elde edeceği kesinleşirse, gelir tahakkuku olarak muhasebeleştirilmelidir.

### KAYNAKLAR:

- 1.Türkiye Muhasebe Standartları , TMSK,2007
2. Alfredson, Keith; Applying IFRS, John Wiley and Sons, Australia ,2007
- 3.www.iasplus.com