

T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİMDALİ  
MUHASEBE DENETİM BİLİMDALİ

***TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYUMLU***

***HESAP PLANI ÖNERİSİ***

Yüksek Lisans Tezi

GÜRDAL ÇOBAN

İstanbul, 2015



T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

**Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi**

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y0912.070017 numaralı öğrencisi **Gürdal ÇOBAN**'ın "TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYUMLU HESAP PLANI ÖNERİSİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 11.05.2015 tarih ve 2015/10 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *oygorevli...* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *...* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :19/06/2015

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

*K. Abdullah Kadir Dabbagoğlu*

2) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

*Gülümser Ünkaya*

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Deniz GÜNAY DURSUN

*Deniz Günay Dursun*

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİMDALİ  
MUHASEBE DENETİM BİLİMDALİ

*TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYUMLU  
HESAP PLANI ÖNERİSİ*

Yüksek Lisans Tezi

ÖĞRENCİNİN ADI ve SOYADI  
Gürdal Çoban

Danışmanı  
Doç. Dr. Kadir Dabbağoğlu

İstanbul, 2015

## İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b>	iii
<b>ABSTRACT</b>	iv
<b>TABLO LİSTESİ</b>	v
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b>	vi
<b>BİRİNCİ BÖLÜM: MUHASEBEDE HESAP KAVRAMI</b>	1
1.1. Muhasebenin Fonksiyonları	1
1.1.1. Kayıt	1
1.1.2. Sınıflandırma	2
1.1.3. Raporlama	2
1.1.4. Analiz	4
1.2. Muhasebenin Kapsamı	4
1.3. Hesap	5
1.4. Hesabın Şekli	5
1.5. Hesap Açma-Kapatma	8
1.6. Hesapların İşleyiş Kuralları	8
1.7. Bilanço Hesapları	8
1.7.1. Varlık Hesapları	9
1.7.2. Kaynak Hesaplar	10
1.8. Gelir Tablosu Hesapları	10
1.8.1. Gelir Hesapları	11
1.8.2. Gider Hesapları	11

<b>İKİNCİ BÖLÜM: TEK DÜZEN HESAP PLANI</b>	13
2.1. Hesap Çerçevesi	13
2.2. Hesap Planı	14
2.3. Hesap Planlarında Kodlama Yöntemleri	15
2.4. Türk Hesap Sistemi	17
2.4.1. Hesap Çerçevesi	17
2.4.2. Hesap Grupları	19
2.4.3. Hesaplar	23
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)</b>	45
3.1. Kavramsal Çerçeve	45
3.2. TFRS Uygulaması İçin Gerekli Hesaplar	45
<b>SONUÇ</b>	59
<b>KAYNAKÇA</b>	60
<b>ÖZGEÇMİŞ</b>	62

## ÖZET

Bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerini toplayan, sınıflandıran, kayıt altına alan, özetleyen ve raporlayan muhasebe sistemi, bu işlevlerini yerine getirirken belli bir düzen ve sistematik halinde çalışmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilginin doğruluğu ve güvenilirliği, hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcıları için karar vermede kullanımı açısından oldukça önemlidir.

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen bilginin özellikle kayıt fonksiyonunu yerine getirirken izlenen sistematik, hesap çerçevesi ve hesap planı ile düzenlenmektedir. Bazı özellikli sektörler hariç, diğer tüm işletmeler için oluşturulmuş hesap planı hem standardın sağlanması hem de karşılaştırılma yapılabilmesi açısından kullanılmaktadır.

Ticaretin ve işletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi zaman zaman kullanılan hesap planında bazı eklemeler yapılması sonucunu yaratsa da son yıllarda Türkiye’de muhasebe standartlarının kullanılmasının zorunluluğu, hesap planını oldukça yetersiz bırakmıştır. Bu nedenle hazırlanan bu çalışmada, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında kullanılan hesaplarında dahil olduğu bir hesap planı aktarılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Hesap planı, TFRS, TMS.

## **ABSTRACT**

Business transactions of a financial nature, collect, classify, record, field, summarizing, and reporting accounting system performing these functions in a particular order and systematic work. The accuracy of the information and reliability of the accounting information produced in the system, both to users and internal and external information for use in decision making is very important.

Particular record of information that is produced within the accounting information system followed in performing the function of a systematic accounting Framework and is regulated with account plans. Some of the featured sectors, except for the standard plan and all the other businesses in terms of comparison can be made, and providing the created account is used.

The diversification of trade and business activities, some additions are made from time to time, the account that is used in the plan, although in recent years the use of accounting standards in Turkey, the obligation of the account plan has left quite inadequate. Prepared therefore in this study, Turkish Financial Reporting Standards and international accounting standards that are used within the scope of the accounts that are included in a chart of accounts to be transferred to was tried.

**Key Words:** Account plan, IFRS, IAS.

## TABLO LİSTESİ

**Tablo 1:** Hesapların İşleyiş Kuralları

12



## ŞEKİL LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Açık Şekil Hesap	6
<b>Şekil 2:</b> Kapalı Şekil Hesap	7
<b>Şekil 3:</b> T Şeklinde Hesap	7
<b>Şekil 4:</b> Bilanço Hesapları	8
<b>Şekil 5:</b> Varlık Hesapları	9
<b>Şekil 6:</b> Kaynak Hesapları	10
<b>Şekil 7:</b> Gelir Hesapları	11
<b>Şekil 8:</b> Gider Hesapları	11
<b>Şekil 9:</b> Bilanço Hesapları Sınıfları	18

## **BİRİNCİ BÖLÜM: MUHASEBEDE HESAP KAVRAMI**

### **1.1. Muhasebenin Fonksiyonları**

Toplumun ihtiyaçlarını karşılama amacı ile mal ve hizmet üreten ekonomik birimler olarak adlandırılan işletmelerin temel fonksiyonları; yönetim, üretim, pazarlama, finans, halkla ilişkiler ve muhasebedir.

İşletmenin bir fonksiyonu olarak muhasebe; bir örgütün kaynaklarının oluşumunu ve bu kaynakların kullanım biçimini, örgütün faaliyetleri sonucunda kaynaklarda ortaya çıkan artış veya azalışları ve örgütün mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten, ürettiği bu bilgileri ilgili bilgi kullanıcılarına sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır. (Sevilengül, 2009, 3)

Bir işletmenin, kar amacı gütsün ya da gütmesin, mali nitelikteki işlemlerini kullanılabilir bilgi haline dönüştürmesi muhasebe fonksiyonu ile sağlanmaktadır. Muhasebe, işletmenin para ile ifade edilen tüm işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçların yorumlanabilmesini sağlayan bir sistemdir. Muhasebe sisteminin etkin işleyebilmesi aşağıda detaylı olarak açıklanan bu fonksiyonların bütünlüğüne bağlıdır.

#### **1.1.1. Kayıt**

Muhasebe, işletmenin para ile ifade edilebilen mali nitelikteki işlemlerini toplayarak, muhasebe kuralları çerçevesinde kayıt altına alır. Değeri para ile ölçülemeyen herhangi bir olay, işletmenin bütünü için önemli olsa dahi muhasebenin kayıt fonksiyonunda yer bulmamaktadır. Tam tersi, işletmenin geneli için çok önemli olmayan ancak para ile ifade edilebilen bir durum, muhasebede bir kayıta gösterilmektedir. (Sevilengül, 2009, 4)

Parasal işlemlerin kayıt altına alınabilmesi için işlemlerin dayanağı olan belgelerin toplanması ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Kontrolü sağlanan mali nitelikteki işlemler, tarih sırasına ve muhasebe kurallarına göre yevmiye defterinde kayıt altına alınır.

### **1.1.2. Sınıflandırma**

Kontrolü sağlanan ve kayıt altına alınan mali işlemin, muhasebe bilgi sistemi içerisinde niteliği açısından ayrıca izlenmesi gerekliliği, muhasebenin sınıflandırma fonksiyonunu ortaya çıkarmaktadır. Her işlem, defteri kebir olarak nitelendirilen ayrı bir defterde sınıflandırılarak izlenir. (Aslan, 2008, 2)

### **1.1.3. Raporlama**

Muhasebe bilgi sistemi sayesinde üretilen mali işlemlerin, evrensel bir dilde işletme ile ilgili olan kişi ve kurumlara sunulması, muhasebenin raporlama fonksiyonu ile sağlanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında “Kavramsal Çerçeve” başlığı altında tanımlanan muhasebenin bilgi kullanıcıları (yatırımcılar, işletme çalışanları, işletmeye borç verenler, satıcılar ve diğer tedarikçiler, müşteriler, hükümet ve kamu işletmeleri) işletme ile ilgili karar verebilmek için üretilen bu bilgiye ihtiyaç duyarlar. ([http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2014/TMS/TMS1.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS1.pdf))

Sahip olduğu tasarrufları, bir başka işletmenin hisse senetlerini satın alarak ya da işletmeye borç vererek yatırıma dönüştürmeyi hedefleyen gerçek ya da tüzel kişiler olarak adlandırılan yatırımcılar, hangi işletmeye yatırım yapacaklarına ya da hangi işletmeye borç vereceklerine karar verebilmek için işletmelerin mali yapıları hakkında bilgi sahibi olmak isterler. (Gökçen, 2007, 5)

Çalışanlar, gerçekleştirdikleri faaliyetler sebebi ile işletmeden gelir elde ederler. Bu gelirin devamlılığı, işletmenin varlığını sürdürebilmesi ile doğrudan ilişkilidir. Çalışanlar, ücret ve diğer mali haklarının istikrarı konusunda karar verebilmek için işletmelerinin mali yapıları hakkında bilgi sahibi olmak isterler. (Sevilengül, 2009, 4)

İşletmeye borç verenler, kullandıkları fonun ve bu fonun getirisinin zamanında ve eksiksiz ödenip ödenemeyeceği konusunda gerekli bilgiye sahip olmak isterken, işletmeye mal ya da hizmet satışı yapan satıcılar da alacaklarının tam ve zamanında olup olmayacağı konusunda güven duymak isterler.

Müşteriler de muhasebe bilgi kullanıcıları arasında yer almaktadırlar. Özellikle, işletme ile uzun vadeli bir ilişki halinde olan veya ürün ya da hizmetin tedariki konusunda işletmeye bağımlılığı olan müşteriler, işletmenin mali durumu ve varlığının devamı konusunda bilgi sahibi olmak isterler.

Devlet, muhasebe bilgi sisteminin kullanıcılarından biridir. Vergi geliri dolayısı ile işletmenin mali sonuçları hakkında yakından ilgili olan devlet, işletmenin gelirleri, giderleri, bunların doğruluğu hakkında bilgi sahibi olmak ister. Ayrıca, vergi politikaları oluşturmak ya da milli gelir bilgilerini arşivlemek için de işletmelerin mali bilgilerine ihtiyaç duyar. Özellikle halka açık şirketlerde, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunabilmesi adına devletin, muhasebe bilgi sistemi içerisinde yaratılan bu mali bilgilere ihtiyacı vardır.

Kontrol edilip, kayıt altına alınan ve işlem düzeyinde sınıflandırılan mali bilgilerin ilgili bilgi kullanıcılarına raporlanması mali tablolar yardımı ile sağlanmaktadır. Her bilgi kullanıcısının karar vereceği konunun birbirinden farklı olması sebebi ile mali tablolar, tüm bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmaktadır. (Erkan ve diğerleri, 2013, 4)

Muhasebenin işlediği ve depoladığı bilginin özetini belli dönemlerde ilgili kullanıcılara sunarak, onların işletme hakkında daha detaylı bilgiye sahip olmaları için hazırlanan tablolar olarak tanımlanan mali tablolar, Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında 1 nolu Finansal Tabloların Sunuluşu standardında bir set olarak ifade edilmektedir.

Standarta göre, bir mali tablo setinde; bilanço (finansal durum tablosu), gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu ve bu tabloların açıklama ve dipnotları yer almaktadır. Söz konusu tablolara ilişkin olarak muhasebenin raporlama fonksiyonuna da standart kapsamında yer verilmiş olup, raporlamanın yılda en az bir kez yapılması gerektiği ifade edilmektedir.

Bilanço; belli bir tarihte işletmenin varlıkları ve bu varlıkların hangi kaynaklar ile finanse edildiği hakkında karar vericilere bilgi sunan bir mali tablo olarak tanımlanırken, işletmenin belli bir dönem sonunda gelir, gider, maliyet ve kar ya da zararı hakkında bilgi kullanıcılarına sunulan mali tablo, kapsamlı gelir tablosu olarak ifade edilmektedir. İşletmenin belli bir dönem sonunda öz kaynak kalemlerinde ortaya

çıkan değişimi ifade eden öz kaynak değişim tablosu ve işletmenin nakit giriş çıkışını özetleyen mali tablo olarak nakit akım tablosu muhasebe bilgi kullanıcılarına karar vermelerini sağlamak üzere raporlanan mali tablolar olarak ifade edilmektedir. (Akdoğan, Tenker, 2007, 4-5)

#### **1.1.4. Analiz**

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde toplanan, kayıt altına alınan, sınıflandırılan ve raporlanan mali bilgilerin, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılar düzeye gelebilmesi muhasebenin analiz fonksiyonu ile sağlanmaktadır. Mali tablolar aracılığı ile raporlanan bilgilerin yorumlanması ve analiz edilmesi, işletmenin geleceğine ilişkin kararların alınmasında temel oluşturmaktadır. (Kızıl, 1994, 7)

Klasik muhasebe yaklaşımı, muhasebenin fonksiyonlarını; kayıt, sınıflandırma ve rapor etme olarak ifade ederken, günümüzde kabul gören çağdaş muhasebe yaklaşımı bu fonksiyonlara analiz işlevini de dahil etmektedir. (Sevilengül, 2009, 5) İşletmenin mali bilgilerine ihtiyaç duyan kullanıcıların artması, uzman olmayan kişilerin doğru karar verebilmelerinin gerekliliği analiz fonksiyonuna ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.

### **1.2. Muhasebenin Kapsamı**

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin ve karar vericilerin durumuna göre farklı görevler üstlenmektedir. Bazı işletmeler, muhasebe bilgi sistemi içerisinde vergi matrahının belirlenmesi, borç ve alacakların takip edilmesi gibi konularda üretilen bilgilerle yetinirken, bazı işletmeler de tüm bilgi kullanıcılarının karar verebilmesi için gerekli bilginin üretilmesi ile ilgilidirler.

Günümüzde rekabet ortamı artan ve faaliyet alanı genişleyen işletmelerin başarısı, yönetimin doğru ve zamanında karar vermesine bağlıdır. İşletmenin mali yapısına ilişkin veriler, yöneticilerin işletme ile ilgili kararlar almaları ve zamanında müdahale edebilmeleri için önem taşımaktadır.

İşletmenin niteliğine ve ihtiyacına uygun olarak organize edilmiş bir muhasebe, işletme yönetiminin etkinliğini arttırmaktadır. Muhasebe, bir bilgi aracı olarak; geçmiş işlemleri kayıt altına alarak yazılı bellek işlevi görmektedir. Aynı zamanda işletme için bir bütçe görevi gören muhasebe, standart durum ile fiili durumun karşılaştırılıp

sapmaların tespit edilmesini ve bu sapmaların nedenlerinin ortaya konarak engellenmesini sağlamaktadır. Öngörü aracı olarak muhasebe, üretilen mali bilgiler ışığında geleceğe ilişkin tahminleme yapmaya ve planlar oluşturmaya olanak sağlamaktadır. (Sevilengül, 2009, 11)

### **1.3. Hesap Kavramı**

İşletmeler büyüdükçe ve buna bağlı olarak faaliyet alanları genişledikçe, bir faaliyet dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan mali bilgiler de artmaktadır. Bu mali bilgilerin mali tablolarda tek tek izlenebilmesi mümkün olmamaktadır. İşletmenin mali bilgilerindeki değişimin, mali tablolara yansımaları izlemek için oluşturulan çizelgelere hesap adı verilmektedir. (Ataman, 2007, 20)

Hesap, mali nitelikteki işlemlerin uygun bir şekilde takip edilmesini sağlarken diğer taraftan da mali bilgilerin sınıflandırılması fonksiyonunu da yerine getirmektedir. Diğer bir ifade ile hesaplar sayesinde her mali işlem ilgili yerde bir araya getirilmiş olmaktadır.

Hesaplardaki artış ve azalışların aynı yerde toplanması tüm giriş çıkışların böyle izlenmesinin zorluğu göz önüne alınarak, iki taraflı bir çizelge olarak hazırlanmıştır. Çizelgenin bir tarafına hesaptaki artışlar, diğer tarafına da hesaptaki azalışlar kaydedilmektedir. (Sevilengül, 2009, 41)

### **1.4. Hesabın Şekli**

Muhasebe bilgi sisteminde kullanılan hesap, çift taraflı bir cetveldir. Bu cetvelin sol tarafına borçlu, sağ tarafına ise alacaklı taraf denmektedir. Ancak buradaki borç ve alacak kavramlarının, işletmenin alacak ve borçları ile ilgisi bulunmamaktadır. (Ataman, 2007, 21)

Her hesabın, hangi mali işleme ilişkin olduğunu belirten bir ismi vardır ve bu isim hesap cetvelinin üzerinde yazmaktadır. Hesaplar; açık şekilde, kapalı olarak ya da “T” şeklinde gösterilmektedir. (Ünkaya ve Aslan, 2009, 37)

Açık şekilli hesapta, hesaba ilişkin artış ve azalışların kaydedildiği sütunlar yanında tarih ve açıklamalar hem borç hem de alacak için ayrı ayrı gösterilmektedir.

### Şekil 1: Açık Şekil Hesap

.....Hesabı

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar

{ } { }

Borç tarafı Alacak tarafı

**Kaynak:** Sevilengül, 2007, 42.

Kapalı şekil olarak ifade edilen hesap tipinde ise Şekil 2’de de görüldüğü gibi borç ve alacak tutarlarını yazmak için iki ayrı sütun bulunmaktadır. Tarih ve açıklama bilgileri hem borç hem de alacak için ortak kullanılan bu şekildeki hesap cetveline, ortak kolonlu şekil de denmektedir.

## Şekil 2: Kapalı Şekil Hesap

Tarih	Açıklama	Tutar		Kalan
		Borç	Alacak	

**Kaynak:** Sevilengül, 2007, 42.

Uygulamada ve muhasebe derslerinde zaman ve yerden tasarruf etmek için açık şekil hesabın sadece üst ve orta çizgisinin temel alındığı Şekil 3’te de görülen bir “T” şekline hesap cetveli kullanılmaktadır.

## Şekil 3: T Şeklinde Hesap

Borç .....Hesabı Alacak

--	--	--	--	--	--



### **1.5. Hesap Açma-Kapatma**

Hesaplar, yukarıda da gösterildiği gibi çift taraflı çalışan bir cetveldir. Bir hesaba ilişkin olarak borç ya da alacak tarafında ilk kez bir işlemin yazılması ile hesap çalışmaya başlamaktadır. Hesap açmak, bir hesaba ilişkin borç ya da alacak tarafına yapılan bu ilk işlemi ifade etmektedir. Eğer işlem, hesabın borç tarafına yazılıyorsa buna hesabın borçlandırılması, alacak tarafına yazılıyorsa da hesabın alacaklandırılması denmektedir.

Bir hesabın borç ve alacak toplamalarının birbirinden farklı olması ise hesabın kalan verdiğini göstermektedir. Hesabın kalanı ya da bakiyesi, ya borç kalanı ya da alacak kalanı şeklinde olmaktadır. Eğer hesabın borç toplamı, alacak toplamından fazla ise hesap borç kalanı vermekte, alacak toplamı borç toplamından fazla ise alacak kalanı vermektedir. Bir hesabın borç ve alacak toplamaları birbirine eşit ise yani hesap bir kalan vermiyorsa, bu durumda hesap kapanmıştır. (Çakıcı, 2002, 181)

### **1.6. Hesapların İşleyiş Kuralları**

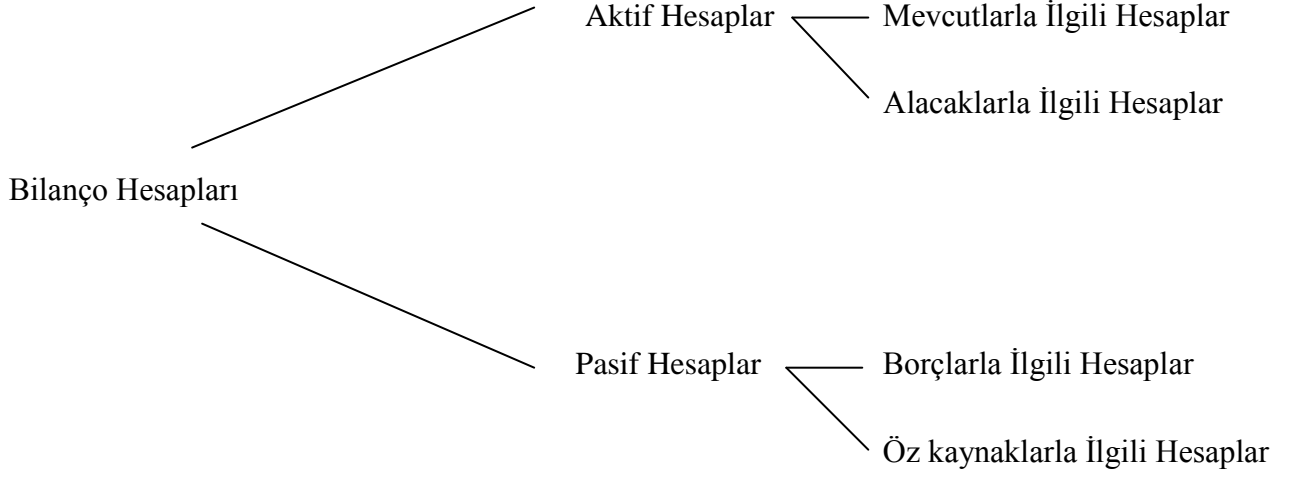
Bir işlemin hesaba konu olabilmesi için mali nitelikte olup olmadığı araştırılır, mali nitelikte olduğuna karar verildikten sonra ise işlemin niteliğine bakılarak hesaba kaydedilir.

Bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerine ilişkin olarak izlenecek hesaplar, temel mali tablolar düzeyinde ele alınmaktadır. İşletmenin varlık ve kaynaklarına ilişkin hesapların yer aldığı bilanço ile faaliyet sonuçlarının yer aldığı gelir tablosu hesaplarının işleyişi birbirinden farklıdır.

### **1.7. Bilanço Hesapları**

Bilanço temel denkleminde, varlıklar tablonun sol, kaynaklar ise sağ tarafında yer almaktadır. Bu eşitliğe uygun olarak, bilanço hesapları varlık ve kaynak hesapları olarak iki grupta incelenmektedir.

#### Şekil 4: Bilanço Hesapları



**Kaynak:** Ataman, 2007, 23.

#### 1.7.1. Varlık Hesapları

İşletmenin sahip olduğu mevcutlar ile alacaklarının izlendiği hesaplar, varlık hesapları olarak adlandırılmaktadır. (Sevilengül, 2007, 46) Varlık hesaplarına, ilk kayıt ilgili hesabın borç tarafında yazılarak yapılmaktadır.

İşletmenin varlıklarında bir artış olması durumunda, ilgili mevcut ya da alacağın izlendiği hesap borçlanırken, varlıklarda azalış olması halinde ise söz konusu varlığın izlendiği hesap alacaktır. Bu durum Şekil 5'te gösterildiği gibi özetlenebilir.

#### Şekil 5: Varlık Hesapları



### 1.7.2. Kaynak Hesapları

İşletmenin sahip olduğu varlıkların finanse edildiği hesaplar kaynak hesapları olarak ifade edilmektedir. İşletmenin kaynakları, öz kaynaklar ve yabancı kaynaklardan oluşmaktadır. Kaynak hesaplarına ilk kayıt, ilgili hesabın alacak tarafına yazılarak yapılmaktadır.

Öz kaynak ve yabancı kaynaklarda bir artış olması halinde, söz konusu kaynak hesabı alacaklandırılır. Tam tersi bir durumda ise hesap borçlandırılır.

**Şekil 6:Kaynak Hesapları**



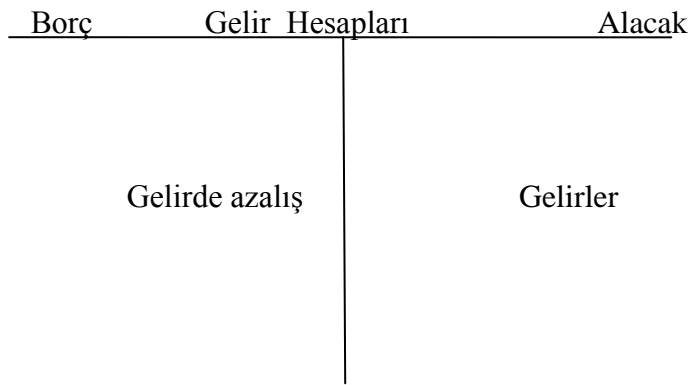
### 1.8. Gelir Tablosu Hesapları

İşletmenin faaliyeti bazen, işletmeye dışarıdan bir kaynak akışına bazı faaliyetleri de işletmeden dışarıya bir kaynak akışına neden olmaktadır. İşletmenin öz kaynağını arttıran bu akışlar gelir, öz kaynağı azaltanlar ise gider olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, işletmenin faaliyetlerinin öz kaynağı üzerinde yarattığı artışlar gelir hesaplarında, azalışlar gider hesaplarında izlenmektedir.

### 1.8.1. Gelir Hesapları

İşletmenin faaliyetleri sonucunda bir gelir ortaya çıktığında, bu durum işletmenin öz kaynağını arttıracığından, ilgili gelir hesabının alacağına kayıt yapılır. Hesabın işleyişi temelde öz kaynak hesabının işleyişi ile benzerlik taşımaktadır. İşletmenin gelirlerinde bir azalma söz konusu olduğunda ise ilgili gelir hesabının borç tarafına kayıt yapılmaktadır.

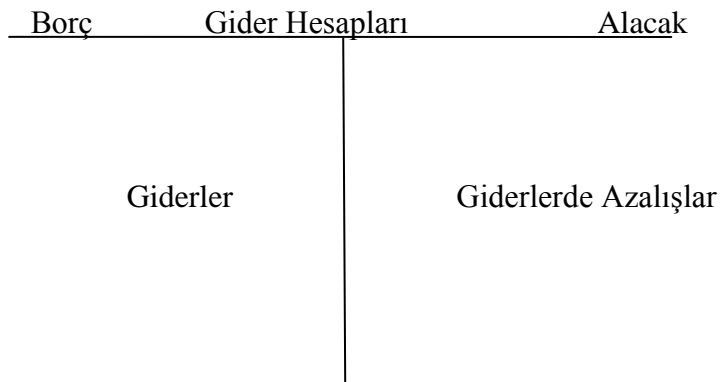
**Şekil 7: Gelir Hesapları**



### 1.8.2. Gider Hesapları

İşletmenin faaliyetleri sonucunda bir gider ortaya çıktığında, bu durum öz kaynağı azaltmaktadır. Bu nedenle, yapılacak kayıta ilgili gider hesabı borçlandırılacaktır. Tam tersi bir durum söz konusu olduğunda, yani işletmenin giderleri azaldığında ise hesap alacaklandırılacaktır.

**Şekil 8: Gider Hesapları**



İşletmenin gelir ve gider hesapları yılsonunda kar veya zarar hesaplarına devredilerek kapatılmaktadır. Gider hesapları, kar veya zarar hesabının borç tarafını, gelir hesapları ise alacak tarafını oluşturmaktadır. Eğer işletmenin gelir hesaplarının toplamı, gider hesaplarının toplamından büyük ise aradaki fark, bilanço ve gelir tablosunda kar, küçük ise zarar olarak yer almaktadır.

Hesapların işleyişine ilişkin kurallar aşağıda Tablo 1’de özetlenmiştir.

**Tablo 1: Hesapların İşleyiş Kuralları**

İşlem	Bilanço Hesapları		Gelir – Gider Hesapları		Kar / Zarar Hesabı
	Varlık	Kaynak	Gider	Gelir	
İlk açılış	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç-Alacak
Borç yazılması	Artırır	Azaltır	Artırır	Azaltır	Karı azaltır, zarar artırır
Alacak yazılması	Azaltır	Artırır	Azaltır	Artırır	Karı artırır, zarar azaltır
Borç kalanı	Mevcut varlıklar	-	Gider	Gelir=	Zarar
Alacak kalanı	-	Mevcut kaynaklar	Gider	Gelir=	Kar

**Kaynak:** Sevilengül, 2007, 52.

## İKİNCİ BÖLÜM: TEK DÜZEN HESAP PLANI

### 2.1. Hesap Çerçevesi

Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli bir anlam ve sistem içerisinde hesap sınıf ve kümesi olarak bölümleyen ve bu bölümler kesin olarak sınırlayan ve sınırları açıklayan bir yönerge'dir.

Bu yönerge, muhasebe alanında ilgili meslek odaları, meslek birlikleri, yetkili merci ve makamlar tarafından benimsenmekte ve işletmeler tarafından da uygulanmaktadır.

Hesap çerçevesinin genel amacı, bir ülke içerisindeki bütün işletmelerin tek düzen muhasebe sistemine sahip olması ve olası karışıklıkların engellenmesi şeklinde ifade edilebilir.

Bir ülkede, işletmelerin özelliklerinden dolayı aynı hesap çerçevesini uygulamaları mümkün olmamaktadır. Bu nedenle de her iş kolu için ayrı genel hesap planları düzenlenmektedir. Örneğin, bir tarım endüstrisi ile demir-çelik endüstrisi için hesap çerçevesine bağlı kalınarak ilgili endüstriye özgü genel hesap planları oluşturulmaktadır. (Ataman, 2007, 32) Böylece bir sektöre ya da işletme topluluğuna özgü karşılaştırma olanağı sağlanabilir. (Arzova, 2009, 103)

Hesap çerçevesinin temel amaç ve işlevleri şöyle ifade edilebilir: (Ataman, 2007, 32-33)

- Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak,
- İşletme, iktisat ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak,
- Hesaplaşma işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak,
- Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak,
- Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak,
- Hesap işlerinde örgütlemeyi kolaylaştırmak.

## 2.2. Hesap Planı

Hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine ya da genel hesap planına dayanılarak, işletme tarafından tutulan ana hesapları, yardımcı hesapları ve ayrıntı hesapları, belirli bir sistem içerisinde, amaca, plana ve denetime uygun olarak tanımlayan, kesin olarak sınırlayan, aynı iş olgularının sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara işlenmesini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönerge dir.

İşletmenin muhasebe sisteminin temelini oluşturan hesap planının, genel ekonomi içerisinde de yeri oldukça önem taşımaktadır. Aynı faaliyet alanındaki işletmelerin aynı hesap planına göre düzenlenmiş mali tabloları karşılaştırılabilir, durum ve sonuçları birleştirilerek ülke ekonomisinin durumu belirlenebilir, böylelikle işletmelerin fiyat politikaları da denetlenebilir. (Ataman, 2007, 33)

Hesap planı oluşturulurken, muhasebede üretilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılması ve istatistiki bilgileri kolay ve çabuk elde edilmesi hedeflenmektedir. Bilgisayarların sağladığı büyük olanaklara karşın hesap planının düzenlenmesinde aşağıda belirtilen konularında göz önünde tutulması gerekmektedir: (Sevilengül, 2007, 53)

- Hesap planının düzeni, bilanço ve gelir tablosunun hızlı ve etkin bir şekilde hazırlanmasına olanak sağlayacak şekilde olmalıdır.
- Hesaplar, hesap planında, muhasebeden istenen bilgileri kolayca verecek, muhasebe raporlarına kolayca ulaşılabilir biçimde yer almalıdır. Bu şekilde hazırlanan bir hesap planı ile muhasebe verilerinin raporlara aktarılışındaki yeni hesaplamalar, bölümlenmeler veya gruplamalar yapma gereğini ortadan kaldırmaktadır.
- Ana ve tali hesaplar, işletme için gerekli olduğu durumlarda açılmalıdır. Bir deferi kebir hesabında izlenebilecek bir işlemin birçok hesapta izlenmesi ya da gereksiz ayrıntı hesabı açılması muhasebenin iş yükünün artmasına sebep olmaktadır.
- Hesap planı, muhasebe ilkelerinin uygulamaya yansımaya imkan tanıyacak şekilde olmalıdır.

- Hesap planındaki hesapların kapsamı açık olmalıdır. Örneğin, geçici hesaplar gibi kapsamı tartışma yaratacak hesaplar kullanılmamalıdır.
- Hesap planının ana yapısı, gerekli değişikliğe olanak verecek esneklikte olmalı, her olası değişiklik halinde hesap planı bütünüyle etkilenmemelidir.

### **2.3. Hesap Planlarında Kodlama Yöntemleri**

Hesaplar, hesap planında belirli bir sıralama içerisinde yer almaktadır. Bu sıralama, hesapların kodlanması ile sağlanmaktadır. Hesapların kodlanması aynı zamanda, muhasebe işlemlerinin bilgisayara aktarımı için de zorunludur. İşlemlerini el ile kayıt altına alana işletmelerde, sıranın korunması sağlanırken, diğer taraftan da uzun hesap isimleri yerine sadece harf ya da rakamların yazılması hem emek hem de zaman tasarrufu sağlamaktadır.

Hesap planlarında kodlama, bir sistem içerisinde yapılmaktadır. Kodlamada harfli sistem, numerik sistem ve harfli ve numerik sistem olmak üzere farklı yöntemler kullanılabilir.

Harfli sistemde, hesapların kodlanmasında sadece harfler kullanılmaktadır. Örneğin, kasa hesabı “K”, banka hesabı “B”, Dönen Varlıklar “DV” şeklinde ifade edilebilir.

Harfli numerik sistemde ise hem harfler hem de rakamlar birlikte kullanılmaktadır. Örneğin;

A Dönen Varlıklar

A1 Kasa

A11 Nakit Kasası

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde bilgisayarın kullanımı, kodlamanın numerik yapılmasını genelleştirmiştir.

Numerik kodlama; blok kod sistemi, grup kod sistemi ve ondalık kod sistemi olarak farklı şekillerde kullanılmaktadır. (Yalkın, 2012, 132-133)



Blok kod sisteminde belli hesap gruplarına bir rakam bloku ayrılmıştır. Örneğin;

Kasa ve banka hesapları için 100-108,

Hisse senedi ve tahviller için 110-111,

Alacaklar için 120-139

Grup kod sisteminde; ilk rakam ana hesabı, ikinci rakam birinci tali hesabı, üçüncü tali hesabı ifade etmektedir. Örneğin;

5000-Sipariş avansları

5100-Yurt içi sipariş avansları

5110-Yurt içi yatırım sipariş avansları

5111-Müteahhit "X" e verilen avanslar

Ondalık ya da desimal kod sisteminde 0'dan 9'a kadar her sayı bir hesap grubunu temsil etmektedir. Her hesap grubu alt gruba, her alt grup da bir diğer alt gruba bölünebilmektedir. Ülkemizde kullanılan hesap planında ondalık kod sistemi esas alınmakta ve 3 haneli defteri kebir hesapları düzeyinde bir kodlama yapılmaktadır. Örneğin;

I.Dönen Varlıklar

15 Stoklar

150 İlk Madde Malzeme

151 Yarı mamul-üretim

152 Mamuller

153 Ticari Mallar

157 Diğer Stoklar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

159 Verilen Avanslar

## **2.4. Türk Hesap Sistemi**

Türkiye’de birden çok şubede tek hesap planının geçerli olması hali, bankalarda başlamış olup, bunu İktisadi Devlet Teşekkülleri’nin birden çok işletme ve müesseseleri izlemiştir.

1964 yılında tüm Kamu İktisadi Teşebbüsleri’nde kullanılacak tek düzen hesap planının çalışmalarına başlanılmış ve hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı, 1971 yılından itibaren Kamu İktisadi Teşebbüsleri için yürürlüğe konmuştur. Bunu takiben, sermayesinin %50’sinden fazlası Kamu İktisadi Teşebbüsleri’ne ait olan anonim şirketlerde de aynı hesap planının kullanılması zorunlu tutulmuştur. (Ataman ve Akay, 2004, 15)

Sermaye Piyasası Kurulu, söz konusu hesap planında bazı değişiklikler yaparak halka açık anonim şirketler için düzenlemiş ve Standart Genel Hesap Planı adı altında bu işletmelere önermiştir.

Bankaların faaliyet alanının dolayısı ile muhasebe işlemlerinin farklılığı sebebi ile bankacılık alanı için ayrıca hazırlanan hesap planı 1986 yılından itibaren, tüm bankalarda zorunlu olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu uyarınca 20.06.1990 tarihinde oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu” tarafından finans sektörü hariç diğer tüm işletmeler tarafından kullanılmak üzere bir hesap planı hazırlanmış ve söz konusu hesap planı Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe konmuştur. 1 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile yürürlüğe konulan bu hesap planında daha sonra yayımlanan Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile bazı ekleme ve düzeltmeler yapılmıştır.

### **2.4.1. Hesap Çerçevesi**

Türkiye’de Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen Tekdüzen Hesap Çerçevesi kapsamında, hesap sınıfları şöyledir:

- 1 Dönen Varlıklar
- 2 Duran Varlıklar
- 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5 Özkaynaklar
- 6 Gelir Tablosu Hesapları
- 7 Maliyet Hesapları
- 8
- 9 Nazım Hesaplar

Hesap çerçevesinin 1 ve 5 nolu hesap sınıfları bilanço hesaplarına ait olup, 1 ve 2 bilançonun aktifine, 3-4 ve 5 nolu hesaplar ise bilançonun pasifine aittir. Bu durum Şekil 9’da hesap tipi bilançoda gösterilmektedir.

#### Şekil 9: Bilanço Hesap Sınıfları

Aktif	BİLANÇO	Pasif
1 Dönen Varlıklar (100-199 Nolu Hesaplar)		3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2 Duran Varlıklar (200-299 Nolu Hesaplar)		(300-399 Nolu Hesaplar)
		4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
		(400-499 Nolu Hesaplar)
		5 Özkaynaklar
		(500-599 Nolu Hesaplar)

**Kaynak:** Ataman, 2007, 37.

Hesap çerçevesinde yer alan 6 nolu hesaplar, gelir tablosunu oluşturmakta ve dönem sonunda ilgili kar ya da zarar hesabına aktarılarak kapatılmaktadır.

7 nolu sınıf, Maliyet hesapları olarak ifade edilmekte, mal / mamul ya da hizmetin istenilen niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesapları oluşturmaktadır.

Hesap çerçevesinde yer alan 8 nolu hesap sınıfı boş bırakılmasına karşın, daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2 nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile bu hesap sınıfı Yönetim Muhasebesine araç olabilecek hesaplara tahsis edilmiştir.

Hesap çerçevesinin son sınıfı olan 9 nolu sınıfta yer alan hesaplar Nazım Hesaplar olarak adlandırılmaktadır. Nazım hesaplar, işletmenin gerçek borç, alacak ve mevcutları arasında yer almayan fakat işletmenin kontrolü altında olan kıymetlerle, işletmenin şartlı olarak gerçekleştirdiği bazı işlemlerin izlenmesi için kullanılan hesapları oluşturmaktadır.

#### **2.4.2. Hesap Grupları**

Türkiye’de Maliye Bakanlığı’nın genel tebliğleri ile yürürlüğe giren hesap planı çerçevesinde yer alan 0’dan 9’a kadar numaralandırılmış hesap sınıflarının alt hesaplarını hesap grupları oluşturmaktadır. Detaylı bir şekilde aşağıda sunulan hesap grupları iki haneli olarak kodlanmış ve bazıları Maliye Bakanlığı tarafından boş bırakılmıştır. Boş olan bu hesap grupları, ekonomik ihtiyaçlar doğrultusunda bakanlık tarafından doldurulacak olup, hesap gruplarının isim, kod ve sıralamalarının değiştirilemeyeceği ilgili tebliğ ile bildirilmiştir.

### **1 DÖNEN VARLIKLAR**

10 HAZIR DEğERLER

11 MENKUL KIYMETLER

12 TİCARİ ALACAKLAR

13 DİğER ALACAKLAR

14

15 STOKLAR

16

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

**2 DURAN VARLIKLAR**

20

21

22 TİCARİ ALACAKLAR

23 DİĞER ALACAKLAR (1)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

**3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

30 MALİ BORÇLAR

30 MALİ BORÇLAR

31

32 TİCARİ BORÇLAR

33 DİĞER BORÇLAR

34 ALINAN AVANSLAR

35

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

**4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

40 MALİ BORÇLAR

42 TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

44 ALINAN AVANSLAR

45

46

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

**5 ÖZ KAYNAKLAR**

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

51

52 SERMAYE YEDEKLERİ

53

54 KÂR YEDEKLERİ

55.

56.

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

## **6 GELİR TABLOSU HESAPLARI**

60 BRÜT SATIŞLAR

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

## **7 MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

## **8 (SERBEST)**

## **9 NAZIM HESAPLAR**

### **2.4.3. Hesaplar**

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Tekdüzen Hesap Çerçevesine dayanan Tek Düzen Hesap planında yer alan ve ülkemizde bütün işletmeler tarafından (kendi endüstri dalı için ayrı hesap planı kullanan işletmeler hariç) kullanılan hesaplar aşağıda hesap planı dâhilinde sunulmuştur.

#### **1 DÖNEN VARLIKLAR**

##### **10 HAZIR DEĞERLER**

##### **100 KASA**

##### **101 ALINAN ÇEKLER**

##### **102 BANKALAR**

##### **103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)**

##### **104**

##### **105**

##### **106**

##### **107**

##### **108 DİĞER HAZIR DEĞERLER**

##### **109**

#### **11 MENKUL KIYMETLER**

##### **110 HİSSE SENETLERİ**

##### **111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI**

##### **112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI**

##### **113**



114

115

116

117

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

## **12 TİCARİ ALACAKLAR**

120 ALICILAR

121 ALACAK SENETLERİ

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

123

124

125

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

127

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

## **13 DİĞER ALACAKLAR**

130

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

134

135 PERSONELDEN ALACAKLAR

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

**14**

**15 STOKLAR**

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM

152 MAMÜLLER

153 TİCARİ MALLAR

154

155

156

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

**16**

**17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ**

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

**18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

181 GELİR TAHAKKUKLARI

182

183

184

185

186

187

188

189

**19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**

190

191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

194

195

196 PERSONEL AVANSLARI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

**DURAN VARLIKLAR**

**20**

**21**

**22 TİCARİ ALACAKLAR**

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

223

224

225

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

227

228

229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

**23 DİĞER ALACAKLAR (1)**

230. ORTAKLARDAN ALACAKLAR

231. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

232. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

233.

234.

235. PERSONELDEN ALACAKLAR

236. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237. DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

238.

239. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

**24 MALİ DURAN VARLIKLAR**

240. BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241. BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

242. İŞTİRAKLER

243. İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

244. İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

245. BAĞLI ORTAKLIKLAR

246. BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

247. BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ  
KARŞILIĞI (-)

248. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

**25 MADDİ DURAN VARLIKLAR**

250. ARAZİ VE ARSALAR

251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

252. BİNALAR

253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

254. TAŞITLAR

255. DEMİRBAŞLAR

256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259. VERİLEN AVANSLAR

**26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

260. HAKLAR

261. ŞEREFİYE

262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

263. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264. ÖZEL MALİYETLER

265.

266.

267. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269. VERİLEN AVANSLAR

## **27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR**

270.

271. ARAMA GİDERLERİ

272. HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

273.

274.

275.

276.

277. DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

278. BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

279. VERİLEN AVANSLAR

## **28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**

280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

281. GELİR TAHAKKUKLARI

282.

283.

284.

285.

286.

287.

288.

289.

## **29 DİĞER DURAN VARLIKLAR**

290.

291. GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

292. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
293. GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 295.
- 296.
297. DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

### **3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

#### **30 MALİ BORÇLAR**

300. BANKA KREDİLERİ
- 301.
- 302.
303. UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
304. TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ
305. ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 307.
308. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
309. DİĞER MALİ BORÇLAR

#### **31**

#### **32 TİCARİ BORÇLAR**

320. SATICILAR
321. BORÇ SENETLERİ
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

323.

324.

325.

326. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

327.

328.

329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR

**33 DİĞER BORÇLAR**

330.

331. ORTAKLARA BORÇLAR

332. İŞTİRAKLERE BORÇLAR

333. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

334.

335. PERSONELE BORÇLAR

336.

337. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

338.

339. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR(1)

**34 ALINAN AVANSLAR**

340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

341.

342.

343.

344.

345.



346.

347.

348.

349. ALINAN DİĞER AVANSLAR

**35**

**36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

362.

363.

364.

365.

366.

367.

368. VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369. ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

**37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

373. MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

374.

375.

376.

377.

378.

379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

**38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381. GİDER TAHAKKUKLARI

382.

383.

384.

385.

386.

387.

388.

389.

**39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

390.

391. HESAPLANAN KDV

392. DİĞER KDV

393.

394.

395.

396.

397.

398. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI(1)

399. DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

#### **4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

##### **40 MALİ BORÇLAR**

400. BANKA KREDİLERİ

401.

402.

403.

404.

405. ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

406.

407. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

409. DİĞER MALİ BORÇLAR

##### **42 TİCARİ BORÇLAR**

420. SATICILAR

421. BORÇ SENETLERİ

422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

423.

424.

425.

426. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

427.

428.

429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR

##### **43 DİĞER BORÇLAR**

430.

431. ORTAKLARA BORÇLAR

432. İŞTİRAKLERE BORÇLAR

433. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

434.

435.

436.

437. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

438. KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

439. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR(1)

#### **44 ALINAN AVANSLAR**

440. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

441.

442.

443.

444.

445.

446.

447.

448.

449. ALINAN DİĞER AVANSLAR

#### **45**

#### **46**

#### **47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

470.

471.

472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

473.

474.

475.

476.

477.

478.

479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

**48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

481. GİDER TAHAKKUKLARI

482.

483.

484.

485.

486.

487.

488.

489.

**49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

490.

491.

492. GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ

493. TESİSE KATILMA PAYLARI

494.

495.

496.

497.

498.

499. DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

## **5 ÖZ KAYNAKLAR**

### **50 ÖDENMİŞ SERMAYE**

500. SERMAYE

501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

### **52 SERMAYE YEDEKLERİ**

520. HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521. HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522. M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

523. İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

524.

525.

526.

527.

528.

529. DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

### **53**

### **54 KÂR YEDEKLERİ**

540. YASAL YEDEKLER

541. STATÜ YEDEKLERİ

542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

543.

544.

545.

546.

547.

548. DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549. ÖZEL FONLAR

**55.**

**56.**

**57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI**

570. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

**58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)**

580. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

**59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

590. DÖNEM NET KÂRI

591. DÖNEM NET ZARARI (-)

**6 GELİR TABLOSU HESAPLARI**

**60 BRÜT SATIŞLAR**

600. YURTİÇİ SATIŞLAR

601. YURTDIŞI SATIŞLAR

602. DİĞER GELİRLER

**61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)**

610. SATIŞTAN İADELER (-)

611. SATIŞ İSKONTOLARI (-)

612. DİĞER İNDİRİMLER (-)

613.

614.

615.

616.

617.

618.

619.

**62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**

620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)

621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

624.

625.

626.

627.

628.

629.

**63 FAALİYET GİDERLERİ (-)**

630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

631. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

633.

634.

635.



636.

637.

638.

639.

**64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR**

640. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

641. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642. FAİZ GELİRLERİ

643. KOMİSYON GELİRLERİ

644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645.

646.

647.

648.

649. FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KÂRLAR

**65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)**

650.

651.

652. REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)(1)

653. KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654. KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655.

656.

657.

658.

659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

**66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)**

660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

661. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

**67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR**

670.

671. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI

672.

673.

674.

675.

676.

677.

678.

679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

**68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)**

680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

682.

683.

684.

685.

686.

687.

688.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

**69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

690. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

692. DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

**7 MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**

**70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI**

700. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701. MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

**71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**

710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI

712. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

713. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

**72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

722. DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

723. DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

**73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

732. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI

733. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI

734. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

## **74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ**

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

742. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

## **75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ**

750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

752. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

## **76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

762. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

## **77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

772. GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

## **78 FİNANSMAN GİDERLERİ**

780. FİNANSMAN GİDERLERİ

781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

782. FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

## **79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)**

790. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

793. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

794. ÇEŞİTLİ GİDERLER

795. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI

797. FİNANSMAN GİDERLERİ

798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

799. ÜRETİM MALİYET HESABI

**8 (SERBEST)**

**9 NAZIM HESAPLAR**

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS)

### 3.1. Kavramsal Çerçeve

Küreselleşme ve bunun sonucunda piyasaların serbestleşmesi, çok uluslu şirketlerin artması sonucunda muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan farklılıklar şirketlerin değerlemesinde ve finansal raporlamanın karşılaştırılabilir olmasını sağlamak üzere muhasebe standartlarına ihtiyacı arttırmıştır. (Sağlam ve diğerleri, 2009, 3)

Geleneksel muhasebe yaklaşımı, ülkelerin kendi mevzuatları açısından uygulandığında, uluslararası alanda bazı kavram ve uygulamalarda yetersiz kalmaktadır. Muhasebe standartlarında, değerlendirme ölçütlerinin farklılığı, değer düşüklüğü kavramının yeniden tanımlanması, olağan ve olağan dışı gelir giderlere ilişkin sınırlamalar, gelir tablosunun kapsamlı hale gelmesi, maddi duran varlık sınıflandırılmasının farklılığı, menkul kıymet sınıflandırılması farklılığı gibi sebepler ile tek düzen hesap planı, muhasebe standartlarının ve finansal raporlama standartlarının uygulamalarında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, bu çalışmada tek düzen hesap planında yer almayan ancak muhasebe standartlarını ve finansal raporlama standartlarını uygulayan işletmelerde kullanılan çeşitli hesaplar ve bunların işleyişi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### 3.2. TFRS Uygulaması İçin Gerekli Hesaplar

**Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar:** Bu hesap; TFRS 9 (veya TFRS 9'u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) uyarınca "gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık" olarak sınıflandırılan kısa vadeli finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap; Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında "Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan" olarak sınıflandırılan finansal yatırımların izlenmesinde kullanılmaktadır. Bu hesap kapsamında yer alan finansal yatırımlar, finansal yatırıma ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olunduğu zaman, TFRS 9'da (TFRS 9'u erken uygulamaya

başlamayan işletmeler için TMS 39’da yer alan) ilk ölçme hükümlerine göre belirlenen değerleriyle muhasebeleştirilir (diğer bir ifadeyle hesaba borç kaydedilir); ilgili finansal varlıkların söz konusu standartlar çerçevesinde finansal durum tablosu dışı bırakılma şartlarını sağlamaları veya yeniden sınıflandırılmaları halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir. Hesapta yer alan finansal yatırımların TFRS 9’da (TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39’da) yer alan hükümler uyarınca yapılan sonraki ölçümlerinde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları bu hesaba borç kaydedilirken, “665 Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları” hesabına alacak kaydedilerek izlenir. Gerçeğe uygun değer azalışları ortaya çıktığında ise bu hesaba alacak, “675 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları” hesabına borç kaydedilir.

Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında döneme isabet eden kâr, TFRS lerin bunların dönem kâr veya zararına aktarılmasına izin verdiği durumlarda, “662 Finansal Yatırımlar Diğer Gelir ve Kârları”, zarar ise “672 Finansal Yatırımlar Diğer Gider ve Zararları” hesaplarına kaydedilir.

**İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar:** Bu hesap; TFRS 9 (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) uyarınca kısa vadeli finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu yatırımlar, itfa edilmiş maliyetle ölçülen yatırımlardır. Bu hesap kapsamında yer alan finansal yatırımlar, finansal yatırıma ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olunduğu zaman, TFRS 9’da (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39’da) yer alan ilk ölçme hükümlerine göre belirlenen değerleriyle muhasebeleştirilir (diğer bir ifadeyle hesaba borç kaydedilir); ilgili finansal varlıkların söz konusu standartlar çerçevesinde finansal durum tablosu dışı bırakılma şartlarını sağlamaları veya -imkan verilmişse- yeniden sınıflandırılmaları halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir.

**Türev Finansal Varlıklar:** Kısa süreli alım satım amaçlı ya da finansal riskten korunma amacıyla, en fazla on iki ay süre ile elde bulundurulmuş türev sözleşmelerin izlenmesinde kullanılan hesaptır.

Finansal tablo dışı bilgi hesaplarında izlenen türev sözleşmelerinden doğan türev finansal varlıklar bu hesabın borcuna, bu varlıkların tahsilinde, sözleşmelerin süresinin bitmesi ve varlıkların elden çıkarılması durumunda ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Ayrıca, türev ürünlerin edinilmesinde sırasında ortaya çıkan başlangıç

teminatları ve ödenen primler de bu hesabın borcuna kaydedilir. Türev finansal araçlarda ortaya çıkacak gerçeğe uygun değer artışları söz konusu hesabın borcuna, türev finansal varlıkların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili hesapların (“648 Türev Finansal Araç Kârları”, “667 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Kârları” ya da “562 Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Türev Finansal Araçların Etkin GUD Farkları” hesabının) alacağına kaydedilir. Türev finansal araçlarda ortaya çıkan gerçeğe uygun değer azalışlar ise bu hesabın alacağına kaydedilirken, türev finansal varlıkların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili hesapların (“658 Türev Finansal Araç Zararları”, “677 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Zararları” ya da “562 Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Türev Finansal Araçların Etkin GUD Farkları”) borcuna kaydedilir.

**Maliyet Değeri ile Ölçülen Finansal Yatırımlar:** Bu hesap, TMS 39 çerçevesinde maliyet bedeliyle ölçülen finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. TFRS 9 uyarınca belli bazı durumlarda finansal yatırımların ölçümünde maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir. Bunun sebebi belli bazı durumlarda maliyet bedelinin gerçeğe uygun değer en iyi tahmini olmasıdır. Dolayısıyla, TFRS 9 uygulayan işletmelerin ölçümünde maliyet bedelini kullandıkları finansal yatırımlar, bu hesapta değil, niteliğine göre “110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” veya “111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesaplarında izlenir. Bu hesap kapsamında yer alan finansal yatırımlar, finansal yatırıma ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğu zaman, TMS 39’da yer alan ilk ölçme hükümlerine göre belirlenen maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir (diğer bir ifadeyle hesaba borç kaydedilir); ilgili finansal varlıkların söz konusu standartlar çerçevesinde finansal durum tablosu dışı bırakılma şartlarını sağlamaları veya -imkan verilmişse- yeniden sınıflandırılmaları halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir.

Maliyet ile ölçülen finansal yatırımlarda, değer düşüklüğü olduğuna ilişkin bir gösterge varsa zarar hesap edilerek bu tutar için karşılık ayrılır. Karşılık tutarları bu hesapta değil bu amaçla açılan hesaplarda izlenir.

**Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları:** TFRS 9 (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) bazı finansal yatırımların,



belirli zamanlarda ve belirli yöntemlerle değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının değerlendirilmesini zorunlu tutmaktadır. Yine TFRS 9 (veya TFRS 9'u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) tahmin veya tespit edilen değer düşüklüklerinin sonraki dönemlerde iptal edilmesine kimi durumlarda izin vermekte kimi durumlarda da izin vermemektedir. Bu hesap, TFRS'lerin değer düşüklüğüne tabi tuttuğu finansal yatırımlarda meydana gelen değer düşüklüklerinden, TFRS'lerin sonraki dönemlerde iptaline izin verdiklerinin toplu olarak izlenmesinde kullanılır (finansal yatırım türleri itibariyle alt hesaplar açılabilir). TFRS 9'da (veya TFRS 9'u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39'da) öngörülen zamanlarda yapılan değerlendirmeler sonucunda, finansal yatırımlarda meydana geldiği tahmin veya tespit edilen değer düşüklüklerinden, TFRS'lerin sonraki dönemlerde iptaline izin verdiği değer düşüklükleri bu hesabın alacağına, sonuç hesaplarında yer alan "654 Karşılık Giderleri" hesabının borcuna kaydedilir. TFRS'lerin iptaline izin vermediği değer düşüklükleri ise, doğrudan ilgili varlığın izlendiği hesaptan düşülür. Örneğin, TMS 39'un 66'ncı paragrafı uyarınca maliyetinden gösterilen finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları iptal edilmeyeceğinden, bu varlıklardaki herhangi bir değer düşüklüğü, bu hesaba değil, varlığın izlendiği 118 numaralı hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç olarak kaydedilecektir.

**Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri:** Hesap; ticari alacaklar grubunda olan senetli ya da senetsiz alacak tutarlarına ilave edilmiş vade farkı gelirlerinin sonuç hesaplarına gelir yazılması gelecek aylara ertelenmiş bulunan tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Hesabın bakiyesi, ticari alacakları dönem sonu itibariyle itfa edilmiş maliyet tutarına indirger. Hesap, ticari alacakların nominal tutarları ile hasılat olarak muhasebeleştirilen tutar arasındaki farkı veren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin (vade farkı gelirlerinin) izlenmesinde kullanılır.

Ertelenmiş vade farkı gelirleri tutarı; ticari alacağın nominal tutarı ile ilgili TFRSTer uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilen tutar arasındaki farktır. Gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları söz konusu hesabın borcuna kaydedilerek "663 Ticari Alacaklardan Vade Farkı Gelirleri" hesabına alacak yazılır.

**Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar:** İşletmenin TMS 24 kapsamındaki ilişkili tarafı olan ve işletme yönetimi üzerinde kontrolü,

müşterek kontrolü veya önemli etkisi bulunan gerçek ve tüzel kişilerden olan (kontrol gücü veya önemli etkisi olan ortaklar, bunların yakın akrabaları, işletmenin kilit yönetici personeli gibi) ticari olmayan kısa vadeli alacaklarının (örneğin ortakların sermaye taahhüt borçlarından ödeme çağrısı yapılan tutarlar vb. gibi) izlendiği hesaptır. İşletme yönetimi üzerinde kontrolü veya müşterek kontrolü bulunan bir taraf dolayısıyla işletmeyle ilişkili olan taraflar da (aynı gruba üye diğer işletmeler veya işletmenin ana ortaklığının kilit yönetici gibi) bu hesap kapsamındadır. Bu hesaba; alacağın ilgili TFRS'ler uyarınca muhasebeleştirilme koşullarını sağlaması durumunda veya alacaklı olunan bir işletmenin ilişkili taraf haline gelmesi halinde borç; tahsili gibi sebeplerle finansal tablo dışı bırakılma koşullarını sağlaması, başka bir hesapla mahsubu, başka bir hesaba devri (değer düşüklüğüne uğramış alacaklar gibi) veya ilişkili taraf ilişkisinin sona ermesi halinde ise alacak kaydı yapılır.

#### **Yönetiminde Etkili Olunan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar:**

İşletmenin TMS 24 kapsamındaki ilişkili tarafı olan ve yönetimi üzerinde işletmenin kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki sahibi olduğu işletmelerden, diğer bir ifadeyle işletmenin konsolidasyon veya öz kaynak yöntemi uygulayarak muhasebeleştirdiği işletmelerden (bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları gibi) ticari olmayan kısa vadeli alacaklarının (dağıtım ilan edilen temettü alacakları, ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan alacaklar gibi) izlendiği hesaptır. Mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan ticari alacaklar bu hesapta değil, ticari alacaklar grubunda açılmış bulunan ilişkili taraflardan ticari alacaklar hesabında izlenir.

TFRS'ler uyarınca gerçekleştirilecek konsolidasyon işlemlerinin kolaylaştırılabilmesi için işletmenin ilişkili taraf yönetimi üzerindeki etkililik derecesi itibariyle takibin sağlanabilmesini teminen; kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki sahibi olunan işletmeler için alt hesaplar açılması faydalı olacaktır.

**Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri:** Bu hesap; bu grupta yer alan senetli veya senetsiz alacak tutarlarının nominal tutarları ile alacağın ilgili TFRS 9 (veya TFRS 9'u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) uyarınca hesaplanan itfa edilmiş maliyeti arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Dolayısıyla bu hesap, bu grupta yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyet değerine indirgemelerini sağlar. Hesap, ilgili olduğu alacak hesabına göre alt hesaplara ayrılır. Grup kapsamındaki alacakların nominal

tutarı ile itfa edilmiş maliyeti arasındaki fark ertelenmiş vade farkı geliri olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir, “664 Diğer Alacaklardan Vade Farkı Gelirleri” hesabına alacak yazılır. Söz konusu alacak, değersiz alacak haline gelirse hesaptaki tutar alacak tutarından indirilerek kalan tutar zarar yazılır.

**Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden İzlenen Canlı Varlıklar:** Hesap; TMS 41 uyarınca canlı varlıklardan ilk muhasebeleştirmede ve dönem sonlarında yapılacak değerlemede gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilemeyenler dışında kalan canlı varlıkların izlenmesinde kullanılır. TMS 41 uyarınca muhasebeleştirme kriterini karşılayan canlı varlıklar, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini elde etme maliyetleri (aracılara ödenecek komisyonlar, düzenleyici kuruluşlara ödenecek vergiler, gümrük vergileri gibi) düşülerek net gerçeğe uygun değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir.

**Maliyet Değeri Üzerinden Ölçülen Canlı Varlıklar:** Bu hesap; ilgili TFRS’ler uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülemeyen canlı varlıkların izlenmesinde kullanılır. İlgili TFRS’ler uyarınca muhasebeleştirme kriterini karşılayan canlı varlıklar maliyet değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesaba kaydedilen varlığın elden çıkarılması veya herhangi bir olağanüstü nedenle yok olması halinde ise alacak kaydı yapılır.

**Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri:** Hesap, henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan harcamaların izlenmesinde kullanılır. Sadece hizmet işletmeleri ile ilgilidir. Yıllara yaygın inşaat sözleşmeleri bu hesap düzenlemesi dışında olup, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı kapsamında muhasebeleştirilir.

Hizmetin tamamlanması ile ilişkili olan proje ve program yapımları ile ilgili maliyetler bu hesapta izlenir. Bu hesap, üretim işletmelerinde kullanılan “151 Yarı Mamuller” hesabının fonksiyonunu hizmet sektörü için yerine getirmektedir.

**Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri:** Bu hesap, üretim süreci tamamlanmış fakat henüz hâsılatı ortaya çıkmamış, stok şeklindeki hizmet maliyetlerinin takibinde

kullanılır. Hesap, üretilen hizmet türüne göre bölümlendirilebilir. 705 Hizmet Üretim” hesabında toplanan maliyetlerden tamamlanan hizmetlere ilişkin maliyet tutarları “705 Hizmet Üretim” hesabı alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir. Hizmet sunulduğunda ise bu hesaba alacak “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına borç kaydedilir.

**Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar:** Hesap; TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan ortaklık yatırımları dışındaki maddi duran varlıklar; maddi olmayan duran varlıklar; yatırım amaçlı gayrimenkuller; canlı varlıklar gibi duran varlıkların izlendiği hesaptır. Duran varlıkların bu hesapta izlenebilmesi için aktif bir piyasanın bulunması ve en fazla 12 ay içinde gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyattan elden çıkartılacak nitelikte olması gerekir. Bir duran varlık, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırıldığında, defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden hangisi daha küçük ise onunla değerlendirilerek muhasebeleştirilir. Bu varlık satıldığında veya satış amaçlı elde tutulan duran varlık niteliğini kaybettiğinde hesap ters çalıştırılır. Bu durumda, amortisman ayırma işlemi de son bulur.

**Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklar:** Hesap; satış amaçlı elde tutulan bağlı ortaklıkların, iştiraklerin ve iş ortaklıklarındaki payları için kullanılır. Söz konusu hesapta izlenen ortaklıkların, aktif bir piyasanın bulunması ve en fazla 12 ay içinde gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyattan elden çıkartılacak nitelikte olması gerekir. İşletme ortaklığını elden çıkarmayı beyan etmiş ise ilgili bağlı ortaklık, iş ortaklığı ya da iştirak hesabı bu hesaba aktarılır. Bir ortaklıktaki katılım payının on iki ay içerisinde satılması niyetiyle edinilmiş olması ve yönetim tarafından aktif olarak alıcı aranmasına dair kanıt olması durumunda satın alınan ortaklık payları elden çıkartılacak ortaklık olarak sınıflandırılır ve doğrudan bu hesaba kaydedilir. Hesap ortaklık türlerine göre ihtiyaca göre bölümlenerek izlenir.

**Temettü Olarak Dağıtılacak Nakit Dışı Varlıklar:** Bu hesap, işletmenin bir duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu ortaklarına dağıtma yönünde taahhütte bulunduğu durumlarda, ortaklara dağıtılacak duran varlık veya elden çıkarılacak varlıkların izlenmesinde kullanılır.

Bu hesapta izlenecek varlıkların, mevcut durumlarının hemen dağıtılabilme

imkânlarının bulunması ve dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olması gerekir. Dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olabilmesi için, dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemlere başlanmış olması ve söz konusu işlemlerin, ilgili varlığın ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandığı tarihten itibaren on iki ay içerisinde tamamlanacağını beklenmesi gerekir. Dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemler, dağıtımda önemli değişiklikler yapılması veya dağıtım işleminden vazgeçilmesi ihtimallerinin düşük olduğunu göstermelidir. Bir duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında; defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden küçük olanı ile muhasebeleştirilmek üzere bu hesaba borç kaydedilir. İlgili varlık ortaklara dağıtıldığında veya ortaklara dağıtılacak nakit dışı varlık niteliğini kaybettiğinde hesaba alacak kaydedilir.

**Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Varlıklar:** Bu hesap; faaliyetleri durdurulan bölümlerdeki satılmak üzere elde tutulan varlıkların izlenmesinde kullanılır. Durdurulan bölümlere ilişkin varlıklar; satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırıldığında; defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden hangisi daha küçük ise onunla muhasebeleştirilir ve bu hesaba borç kaydedilir. İlgili varlık satıldığında ya da satış amaçlı elde tutulan duran varlık niteliğini kaybettiğinde ise hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

**Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar:** Bu hesap; TFRS 9 (veya TFRS 9'u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) uyarınca "gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık" olarak sınıflandırılan uzun vadeli finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır Bu hesap kapsamında yer alan finansal yatırımlar, finansal yatırıma ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olduğu zaman, ilgili TFRS Terdeki ilk ölçme hükümlerine göre belirlenen değerleriyle muhasebeleştirilir. İlgili finansal varlıkların söz konusu standartlar çerçevesinde finansal durum tablosu dışı bırakılma şartlarını sağlamaları veya yeniden sınıflandırılmaları halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir.

Hesapta yer alan finansal yatırımların ilgili TFRS'lerde yer alan hükümler uyarınca yapılan sonraki ölçümlerinde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları bu

hesaba borç, “665 Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları” hesabına ise alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değer azalışları ortaya çıktığında ise bu hesaba alacak, “675 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları” hesabına borç kaydedilir.

Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında döneme isabet eden kâr, TFRS’lerin bunların dönem kâr veya zararına aktarılmasına izin verdiği durumlarda, “662 Finansal Yatırımlar Diğer Gelir ve Kârları”, zarar ise “672 Finansal Yatırımlar Diğer Gider ve Zararları” hesaplarına kaydedilir.

**Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar:** Bu hesap; TFRS 9 (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı kâr veya zarara yansıtılan uzun vadeli finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap kapsamında yer alan finansal yatırımlar, TFRS 9 (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) uyarınca finansal yatırıma ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olunduğu zaman, TFRS 9’da (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39’da) yer alan ilk ölçme hükümlerine göre belirlenen değerleriyle muhasebeleştirilir (diğer bir ifadeyle hesaba borç kaydedilir); ilgili finansal varlıkların söz konusu standartlar çerçevesinde finansal durum tablosu dışı bırakılma şartlarını sağlamaları veya imkan varsa yeniden sınıflandırılmaları halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir.

TFRS 9’u uygulayan işletmeler için; hesapta yer alan finansal yatırımların TFRS 9’da yer alan hükümler uyarınca yapılan sonraki ölçümlerinde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları bu hesaba borç, “553 Öz kaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değer azalışları ise söz konusu bu hesaba alacak “553 Öz kaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabına ise borç kaydedilir.

**İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar:** Hesap; TFRS 9 (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39) uyarınca itfa edilmiş maliyet ile ölçülen uzun vadeli finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap kapsamında yer alan finansal yatırımlar, finansal yatırıma ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olunduğu zaman, TFRS 9’da (veya TFRS 9’u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39’da) yer alan ilk ölçme hükümlerine göre belirlenen değerleriyle muhasebeleştirilir. İlgili finansal varlıkların söz konusu

standartlar çerçevesinde finansal durum tablosu dışı bırakılma şartlarını sağlamaları veya -imkan verilmişse- yeniden sınıflandırılmaları halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir.

Hesapta yer alan finansal yatırımların TFRS 9'da (veya TFRS 9'u erken uygulamaya başlamayan işletmeler için TMS 39'da) yer alan hükümler uyarınca yapılan sonraki ölçümlerinde kayıtlı değerleri ile itfa edilmiş maliyet değerleri arasında ortaya çıkan fark bu hesabın borcuna kaydedilirken, "662 Finansal Yatırımlar Diğer Gelir ve Kârları" hesabına alacak kaydedilir.

İtfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal yatırımlarda, değer düşüklüğü olduğuna dair bir gösterge varsa zarar hesap edilerek bu zarar kadar karşılık ayrılır.

**Türev Finansal Varlıklar:** Hesap; 12 aydan uzun bir süre elde bulundurmak amacı ile yapılan türev sözleşmelerin izlenmesinde kullanılır. Finansal tablo dışı bilgi hesaplarında izlenen türev sözleşmelerinden doğan türev finansal varlıklar söz konusu hesabın borcuna kaydedilir. Bu varlıkların sözleşmelerinin sona ermesi ya da satışı durumunda ise hesabın alacağına kaydedilir. Türev ürünlerin ilke edinilmesinde ortaya çıkan başlangıç teminatları ya da ödenen primler de bu hesabın borcuna kaydedilir. Türev finansal araçlarda ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları hesabı borçlu çalıştırır. Türev finansal araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları bu hesabın alacağına kaydedilir.

İşletmelerin türev finansal varlık edinmesinde başlangıç maliyetinin olmaması durumunda, bu hesaba herhangi bir kayıt yapılmasına gerek yoktur. Bu durum, direkt olarak finansal tablo dışı bilgi hesaplarında yani nazım hesaplarda izlenir. Bu hesaba kaydedilen değerlendirme farkları, ilgili TFRS kapsamında niteliğine göre kâr veya zarar hesapları ya da öz kaynak hesabı ile ilişkilendirilir.

**Maliyet Değeri ile Ölçülen Finansal Yatırımlar:** Bu hesap, TMS 39 çerçevesinde maliyet bedeliyle ölçülen finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. TFRS 9 uyarınca belli bazı durumlarda finansal yatırımların ölçümünde maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir. Bunun sebebi belli bazı durumlarda maliyet bedelinin gerçeğe uygun değer en iyi tahmini olmasıdır. Dolayısıyla, TFRS 9 uygulayan işletmelerin ölçümünde maliyet bedelini kullandıkları finansal yatırımlar, bu hesapta değil, niteliğine göre "210 Gerçeğe Uygun Değer Farkı

Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” veya “211 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesaplarında izlenir.

Bu hesap kapsamında yer alan finansal yatırımlar, finansal yatırıma ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olunduğu zaman, TMS 39’da yer alan ilk ölçme hükümlerine göre belirlenen maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir (diğer bir ifadeyle hesaba borç kaydedilir); ilgili finansal varlıkların söz konusu standartlar çerçevesinde finansal durum tablosu dışı bırakılma şartlarını sağlamaları veya -imkan verilmişse- yeniden sınıflandırılmaları halinde ise bu hesaba alacak kaydedilir.

Maliyet ile ölçülen finansal yatırımlarda, değer düşüklüğü olduğuna ilişkin bir gösterge ortaya çıkarsa zarar hesap edilerek zarar kadar karşılık ayrılır.

**Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar:** İşletmenin TMS 24 kapsamındaki ilişkili tarafı olan ve işletme yönetimi üzerinde kontrolü, müşterek kontrolü veya önemli etkisi bulunan gerçek ve tüzel kişilerden olan (kontrol gücü veya önemli etkisi olan ortaklar, bunların yakın akrabaları, işletmenin kilit yönetici personeli gibi) uzun vadeli alacaklarının (örneğin ortakların sermaye taahhüt borçlarından ödeme çağrısı yapılan tutarlar vb. gibi) izlendiği hesaptır. İşletme yönetimi üzerinde kontrolü veya müşterek kontrolü bulunan bir taraf dolayısıyla işletmeyle ilişkili olan taraflar da (aynı gruba üye diğer işletmeler veya işletmenin ana ortaklığının kilit yönetici gibi) bu hesap kapsamındadır.

Bu hesaba; alacağın ilgili TFRS’ler uyarınca muhasebeleştirilme koşullarını sağlaması durumunda veya alacaklı olunan bir işletmenin ilişkili taraf haline gelmesi halinde borç; tahsili gibi sebeplerle finansal tablo dışı bırakılma koşullarını sağlaması, başka bir hesapla mahsubu, başka bir hesaba devri (değer düşüklüğüne uğramış alacaklar gibi) veya ilişkili taraf ilişkisinin sona ermesi halinde ise alacak kaydı yapılır.

**Yönetiminde Etkili Olunan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar:** İşletmenin TMS 24 kapsamındaki ilişkili tarafı olan ve yönetimi üzerinde işletmenin kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki sahibi olduğu işletmelerden, diğer bir ifadeyle işletmenin konsolidasyon veya özkaynak yöntemi uygulayarak muhasebeleştirdiği işletmelerden (bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları gibi) uzun vadeli alacaklarının (dağıtım ilan edilen temettü alacakları, ödünç verme ve benzer



nedenlerle ortaya çıkan alacaklar gibi) izlendiği hesaptır. Mal ve hizmet satışları sonucu ortaya çıkan ticari alacaklar ise ticari alacaklar grubunda yer alan ilişkili taraflardan ticari alacaklar hesabında izlenir.

TFRS'ler uyarınca gerçekleştirilecek konsolidasyon işlemlerinin kolaylaştırılabilmesi için işletmenin ilişkili taraf yönetimi üzerindeki etkililik derecesi itibariyle takibin sağlanabilmesini teminen; kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki sahibi olunan işletmeler için alt hesaplar açılması faydalı olacaktır. Bu hesaba; alacağın ilgili TFRS'ler uyarınca muhasebeleştirilme koşullarını sağlaması durumunda veya alacaklı olunan bir işletmenin ilişkili taraf haline gelmesi halinde borç; tahsili gibi sebeplerle finansal tablo dışı bırakılma koşullarını sağlaması, başka bir hesapla mahsubu, başka bir hesaba devri (değer düşüklüğüne uğramış alacaklar gibi) veya ilişkili taraf ilişkisinin sona ermesi halinde ise alacak kaydı yapılır.

**Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:** Bu hesap; TMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır.

İlgili TFRS'ler uyarınca muhasebeleştirme kriterini karşılayan yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilgili standartta yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen gerçeğe uygun değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir.

Sonraki ölçümlerde; gerçeğe uygun değerde meydana gelen artışlar bu hesabın borcuna "Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları" ortaya çıktığında hesap alacaklı çalışır. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalışlar ise bu hesabın alacağına "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları" hesabının borcuna kaydedilir.

**Maliyet Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım amaçlı Gayrimenkuller:** Bu hesap; TMS 40 uyarınca maliyet değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır.

TMS 40 uyarınca muhasebeleştirme kriterini karşılayan yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 16'da yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen maliyet değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün satışı veya sınıflandırma değişimi sonucu maddi duran varlık veya stoklar hesabına alınmasında veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarılmasında hesaba alacaklı çalışır.

**Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları:** Bu hesap maliyet değer üzerinden ölçülen yatırım amaçlı elde edilen gayrimenkullerin değer düşüklüklerinin izlenmesinde kullanılan bir hesaptır.

Varlığın net kullanım değeri ile defter değeri arasındaki fark değer düşüklüğü karşılık gideri olarak “654 Karşılık Giderleri” hesabına kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir. Varlığın net kullanım değerinin belirlenmesinde ise TMS 36 kapsamında gerçekleşmektedir.

**Ertelenmiş Vergi Varlığı:** Bu hesap, “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı kapsamında ortaya çıkan, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları ile ilişkili Kurumlar Vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır. Ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıktığında, bu hesap borçlu çalışır, “693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” veya “698 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” hesapları alacak kaydedilir. Kapsamlı kâr veya zararın unsurlarından yani öz kaynaklara kaydedilen karlar ve zararlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı bu hesaba borç, öz kaynak hesaplarında izlenen “559 veya 569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi” hesaplarına alacak kaydedilir.

**Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri:** Bu hesap; dönem sonu itibariyle vade farkı mevcut olan ve vadesine 12 aydan daha az süre kalan finansal borçları gerçeğe uygun değere indirgeme amacı ile çalışır. Hesabın, ertelenmiş banka kredileri borçlanma maliyetleri, ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetleri, menkul kıymet ihraç farkları gibi alt hesapları vardır.

Bu hesapta izlenen ertelenmiş vade farkı giderleri, vadeleri geldiğinde “670 Kısa Vadeli Borçlanma Maliyetleri” hesabına aktarılır ve bu hesaba alacak kaydedilir. Hesap kalanı, finansal borçları gerçeğe uygun değere indirmek üzere bilançoda finansal borçlardan indirim unsuru olarak gösterilir.

**Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar:** TFRS 5 kapsamında satış amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar yatırım amaçlı gayri menkuller canlı varlıklar gibi duran varlıklara ilişkin borçlar bu hesapta izlenir.

**Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklara İlişkin Borçlar:** TFRS 5 kapsamında, elden çıkartılacak bağlı ortaklıklarla, iştiraklerle, iş ortaklıklarıyla ilgili borçlar bu hesapta izlenir.

Ortaklıklar; satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında; satış maliyetleri ile defter değeri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden küçük olanı bu hesaba aktarılır. İlgili varlık elden çıkartılıp borç devri gerçekleştiğinde ya da borç ödendiğinde veya satış amaçlı ortaklıklar bu niteliğini kaybettiğinde hesaba borç kaydedilir.

**Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Borçlar:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında, durdurulan faaliyetler ve bölümlere ilişkin borçlar bu hesapta izlenir. Durdurulan bölümlere ve faaliyetlere ilişkin borçlar diğer borç hesaplarından bu hesabın alacağına aktarılır. İlgili bölüm elden çıkartılıp borç devredildiğinde veya ödendiğinde hesaba borç kaydedilir.

## SONUÇ

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen veriler arasında bütünlüğü sağlanması, muhasebenin denetim fonksiyonunu yerine getirmede kolaylık oluşturması, karşılaştırma yapılmasının kolaylığı nedeni ile hesap çerçevesi muhasebenin temel araçlarından biri olarak kabul edilmektedir.

Hesap çerçevesine bağlı oluşturulan hesap planı ise, işletmenin mali durumunun raporlanması, denetimi, aynı iş kolundaki diğer işletmelerle karşılaştırılması açısından oldukça önemlidir.

1992 yılından itibaren finans sektörü hariç diğer işletmeler için Maliye Bakanlığı tarafından uygulanan hesap planı, muhasebe alanında dünyada yaşanan gelişmeler ışığında eksik kalmıştır. Bu amaçla hazırlanan **“TRFS İle Uyumlu Bir Hesap Planı Önerisi”** adlı bu tezin birinci bölümünde, hesap kavramı detaylı olarak açıklanmış ve muhasebe sisteminde kullanılan hesapların nitelikleri ve çalışma koşulları aktarılmıştır. İkinci bölümde ise kullanılan hesapların bir sistematik içerisinde sunumu olan hesap çerçevesi ve hesap planı anlatılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin kullanılmasının hesap planının üzerindeki etkileri genel hatları ile ortaya konulmuştur. TFRS’nin uygulanması ile ortaya çıkan hesaplar, bunların işleyiş şekilleri de bu bölümde detaylı olarak açıklanmıştır.

Özellikle TFRS ve TMS uygulayan işletmeler için yeni karşılaşılan ve aşağıda listelenen kalemlerin gerektirdiği hesapların işleyiş şekilleri ile birlikte tek düzen hesap planına aktarılmasının faydalı olacağını düşünülmektedir.

- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- Türev Finansal Varlıklar
- Maliyet Değeri ile Ölçülen Finansal Yatırımlar
- Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
- Yönetiminde Etkili Olunan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar

- Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden İzlenen Canlı Varlıklar
- Maliyet Değeri Üzerinden Ölçülen Canlı Varlıklar
- Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
- Temettü Olarak Dağıtılacak Nakit Dışı Varlıklar
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- Türev Finansal Varlıklar
- Maliyet Değeri ile Ölçülen Finansal Yatırımlar
- Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
- Yönetiminde Etkili Olunan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
- Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Maliyet Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım amaçlı Gayrimenkuller
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Ertelenmiş Vergi Varlığı
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
- Ertelenmiş Vergi Geliri
- Ertelenmiş vergi Gideri
- Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri
- Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklara İlişkin Borçlar
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklar
- Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Borçlar
- Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

## KAYNAKÇA

- Akdoğan Nalan, Tenker Nejat, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Akgül Ataman Başak, Akay Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.
- Arzova Burak, **Muhasebe Teorisi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.
- Aslan Sinan, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008.
- Ataman Ümit, **Tek Düzen Hesap Planı Ve Mali Tablolar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.
- Ataman Ümit, **Genel Muhasebe Cilt 1**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.
- Ataman Ümit, Hacırüstemoğlu Rüstem, **Muhasebe ve Finans Bilgileri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- Çakıcı Cemal, **Muhasebe Terimleri Sözlüğü**, İstanbul: Beta Yayınları, 2002.
- Dabbağoğlu Kadir, **Finansal Muhasebe**, Ankara: Nobel Yayın, 2014.
- Erkan Mehmet ve Diğerleri, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2013.
- Gökçen Gürbüz, Ataman Başak, Çakıcı Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Yayınları, 2006.
- Kızıl Ahmet, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul: Bahar Yayınevi, 2004.
- Kızıl Ahmet, **Genel Muhasebe**, İstanbul: Der Yayınları, 1994.
- Sağlam Necdet ve Diğerleri, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.

Sevilengül Orhan, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.

Ünkaya Gülümser, Aslan Sinan, **Finansal Muhasebe**, İstanbul: Beta Yayın, 2009.

Yalkın Yüksel Koç, **Genel Muhasebe**, Ankara: Nobel Yayın, 2012.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,  
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2014/TMS/TMS1.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS1.pdf)

Maliye Bakanlığı, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete, 1 sayılı Muhasebe  
Uygulama Genel Tebliği

## ÖZGEÇMİŞ



**Adı Soyadı** : Gürdal Çoban

**İkâmet Adresi** : İnönü Mah. Menekşe Sok. No.14/3 – İstanbul

**Telefon** : 0546 689 4887

**E-Posta Adresi** : gurdalcoban@gmail.com

**Doğum Tarihi** : 03.10.1983

**Medeni Durumu** : Evli

**Meslek Odası Sicil No.** : İstanbul SMMMO 33722

**Çalışma Hayatı** : Bağımsız Mali Müşavir 2010- devam

**Öğrenim Durumu** : Lisansüstü: İAÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü – Muhasebe Denetim (2015)

Lisans: Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi kamu Yönetimi Bölümü (2007)