

**FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARINA UYGUN  
HESAP PLANI TASLAĞI**

TASLAK

## GENEL AÇIKLAMA

### Amaç

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı; bilanço usulünde defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturabilmeleri, sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılması, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla hazırlanmıştır.

### Kapsam

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olup, işletmelerin muhasebe kayıtlarını geçerli finansal raporlama çerçevesine göre tutmalarına olanak sağlamaktadır. Bu hesap planı, 10/12/2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki işletme ve kuruluşlar hariç finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini (MSUGT) veya ilgili diğer mevzuata göre hazırlayan işletmeler tarafından kullanılabilir.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının hazırlanmasında; bilanço esasına göre defter tutmakla beraber 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda öngörülen faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar, kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketleri ile 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ve 28/3/2001 tarihli 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ve bunların ilgili mevzuatı çerçevesinde sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak üzere kurulan finansal kuruluşlar gibi finansal kuruluşların kendi sektörel hesap planları bulunduğundan bu işletmelerin ihtiyaçları dikkate alınmamıştır.

### Dayanak

Bu hesap planı, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevler Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (h) bentlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

### Tanımlar

Bu hesap planında geçen,

- (a) **Kurul:** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu,
- (b) **Kurum:** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
- (c) **Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS):** Kurum tarafından Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları,

- (d) **Türkiye Muhasebe Standartları (TMS):** Kurum tarafından yayımlanan, (c) bendinde tanımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını ve Kurum tarafından farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri,
- (e) **Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS):** Kurum tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı adıyla yayımlanan standardı,
- (f) **Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi:** Kurum tarafından TMS uygulama kapsamının belirlenmesine ilişkin olarak yayımlanan Kurul Kararı uyarınca işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı finansal raporlama çerçevesini,

ifade eder.

### **Hesapların Çalışması ve Kullanımı**

Hesaplar, hesap açıklamalarında tanımlanan usullere uygun olarak, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesinde belirlenen ilkelere göre çalışır. Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin ilk kayda alımı, ölçümü ve kayıtlardan çıkarılması uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesindeki hükümler uygulanarak yapılır.

Hesap planında, işletmelerin uyguladıkları finansal raporlama çerçevesi kapsamında ihtiyaç duyabilecekleri tüm hesaplara yer verilmeye çalışılmıştır. Ancak, işletmelerin niteliği, faaliyet gösterdiği sektör ve benzeri nedenlerle ilave hesap ihtiyaçlarının olması durumunda, işletmeler hesap planında boş bırakılan hesapları ve 84-89 grubunda yer alan serbest hesapları kullanabilirler. Ayrıca, hesap grupları içerisinde niteliğine uygun ayrı bir hesap tanımlanmadığından diğer kapsamına alınmış varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya gider, işletme açısından önemli tutarlarda olması ve mevcut hesap grubunda boş bir hesap bulunması durumunda boş hesaplar kullanılarak ayrı olarak izlenebilir.

### **Geçerli (Ağırlıklı Kullanılan) Para Birimi Türk Lirası Olmayan İşletmeler**

TFRS ve BOBİ FRS'ye göre işletmelerin geçerli para birimi belirlenmesi gerekir. Geçerli para birimi işletmenin, ağırlıklı olarak nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimi olup işletmeyle ilgili işlemlerin, olayların ve şartların etkilerini en iyi şekilde yansıtır. Geçerli para biriminin belirlenmesinde mal satışında ve hizmet sunumunda kullanılan para birimi, yasal düzenlemeler, rekabet unsurları, işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri etkileyen para birimi dikkate alınır. Bu nedenle TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin geçerli para birimi Türk Lirasından (TL) farklı olabilir ve bu durumda geçerli para birimi dışındaki para birimleri bu işletmeler için yabancı para birimi olarak dikkate alınır. Bu işletmelerden;

- **Kayıtlarını TL cinsinden tutanlar;** finansal tablolarını hazırlarken TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri* ve BOBİ FRS Bölüm 20 *Yabancı Para Çevrim İşlemleri* hükümleri uygulayarak tüm tutarları geçerli para birimine çevirir. Çevirme işlemi, bu hesap planına göre oluşturulmuş olan kayıt düzeni üzerinden değil ayrı bir şekilde yapılır. Bu uygulama, kayıt düzeninin geçerli para birimi cinsinden oluşturulmuş olmasıyla ulaşılabilecek tutarlarla aynı sonucu verir. Bunlardan finansal tablolarını geçerli para birimi dışındaki bir para biriminde sunmak isteyenler ayrıca, TMS 21 ve BOBİ FRS Bölüm 20 hükümlerini uygulayarak geçerli para birimi cinsindeki tutarlar üzerinden finansal tablolarını sunum para birimine çevirir.

- **Kayıtlarını geçerli para birimi cinsinden tutanlar;** bu hesap planında TL'ye yapılan atıfları söz konusu geçerli para birimine yapılmış olarak; yabancı paralar ifadesi de geçerli para birimi dışındaki para birimleri olarak dikkate alır. Bunlardan finansal tablolarını geçerli para birimi dışındaki bir para biriminde sunmak isteyenler, TMS 21 ve BOBİ FRS Bölüm 20 hükümlerini uygulayarak kayıtlarındaki tutarlar üzerinden finansal tablolarını sunum para birimine çevirir.

TASLAK

## **A-HESAP GRUPLARI**

### **1 DÖNEN VARLIKLAR**

- 10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ
- 11 (110-118) FİNANSAL YATIRIMLAR
- 11 (119) TÜREV ARAÇLAR
- 12 TİCARİ ALACAKLAR
- 13 DİĞER ALACAKLAR
- 14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
- 15 STOKLAR
- 16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 17 CANLI VARLIKLAR
- 18 PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 19 (190- 195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
- 19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR

### **2 DURAN VARLIKLAR**

- 20 (200-208) FİNANSAL YATIRIMLAR
- 20 (209) TÜREV ARAÇLAR
- 21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)
- 22 TİCARİ ALACAKLAR
- 23 DİĞER ALACAKLAR
- 24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR
- 24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
- 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 26 ŞEREFİYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 27 CANLI VARLIKLAR
- 28 (280-288) PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 28 (289) ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
- 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

### **3 KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

- 30 (300-308) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 30 (309) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
- 31
- 32 TİCARİ BORÇLAR
- 33 DİĞER BORÇLAR
- 34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
- 34 (345-349) ALINAN AVANSLAR
- 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
- 36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 37 (370 – 371) DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
- 37 (372 – 379) KARŞILIKLAR
- 38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
- 39 (390-395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER
- 39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER

### **4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

- 40 (400-408) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER
- 40 (409) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR
- 41
- 42 TİCARİ BORÇLAR
- 43 DİĞER BORÇLAR
- 44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER
- 44 (445-449) ALINAN AVANSLAR

45

46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

47 KARŞILIKLAR

48 (480-488) ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

48 (489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

## **5 ÖZKAYNAKLAR**

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

51 SERMAYE KATKILARI

52 SERMAYE YEDEKLERİ

53

54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR

55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)

56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

## **6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI**

60 BRÜT SATIŞ HASILATI

61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)

63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)

64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR

64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR

65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)

65 (650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

65 (655-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR

66 FİNANSAL GELİRLER

67 FİNANSAL GİDERLER (-)

68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI

69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

## **7 MALİYET HESAPLARI**

7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

70 (700-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

75 ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ GİDERLERİ

76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

7/B SEÇENEĞİNDE GİDER HESAPLARI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ

## **8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR**

80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE)  
İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ  
83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER  
84-89 SERBEST HESAPLAR

**9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZIM HESAPLAR)**

TASLAK

## B-HESAPLAR

### 1 DÖNEN VARLIKLAR

#### 10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

- 100 Nakit Kasası
- 101 Alınan Çekler
- 102 Bankalar
- 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
- 104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar
- 105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler
- 106 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar
- 107
- 108 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)
- 109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

#### 11 (110-118) FİNANSAL YATIRIMLAR

- 110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 113 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 114 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
- 115 Bankalardaki Vadeli Mevduat
- 116 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri
- 117 Diğer Finansal Yatırımlar
- 118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

#### 11 (119) TÜREV ARAÇLAR

- 119 Türev Araçlar

#### 12 TİCARİ ALACAKLAR

- 120 Müşterilerden Alacaklar
- 121 Alacak Senetleri
- 122 Alınan İleri Tarihli Çekler
- 123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
- 124 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
- 125 Üye Aidatlarından Alacaklar
- 126 Diğer Ticari Alacaklar
- 127 Şüpheli Ticari Alacaklar
- 128 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

#### 13 DİĞER ALACAKLAR

- 130
- 131 Ortaklardan Alacaklar
- 132 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar
- 133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 134 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 135 Personelden Alacaklar
- 136 Diğer Çeşitli Alacaklar
- 137 Şüpheli Diğer Alacaklar
- 138 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

#### 14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

- 140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar
- 141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar
- 142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar
- 143 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)



- 144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 145
- 146
- 147
- 148
- 149

#### 15 STOKLAR

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
- 156 Yoldaki Stoklar
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 159 Verilen Sipariş Avansları

#### 16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

- 160 - 167 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 168 Yıllara Yaygın İnşaat Enfasyon Düzetme Hesabı
- 169 Taşeronlara Verilen Avanslar

#### 17 CANLI VARLIKLAR

- 170 Tarla Bitkileri
- 171 Bahçe Bitkileri
- 172 Büyükbaş Hayvanlar
- 173 Küçükbaş Hayvanlar
- 174 Kanatlı Hayvanlar
- 175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
- 176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 177
- 178
- 179 Verilen Sipariş Avansları

#### 18 PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler
- 181 Gelir Tahakkukları
- 182 Önceden Yapılan İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri
- 183
- 184
- 185
- 186
- 187
- 188 Sayım ve Tesellüm Noksanları
- 189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)

#### 19 (190- 195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 190 Devreden KDV
- 191 İndirilecek KDV
- 192 Diğer KDV
- 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar
- 194 Verilen İş ve Personel Avansları
- 195 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar

#### 19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR

- 196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar
- 197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar
- 198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar

199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

## 2 DURAN VARLIKLAR

### 20 (200-208) FİNANSAL YATIRIMLAR

- 200 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar
- 202 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 203 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
- 204 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar
- 205 Bankalardaki Vadeli Mevduat
- 206 Kullanımı Kısıtlanmış Banka Kalanları
- 207 Diğer Finansal Yatırımlar
- 208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

### 20 (209) TÜREV ARAÇLAR

- 209 Türev Araçlar

### 21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)

- 210 İştiraklerdeki Yatırımlar
- 211 İş Ortaklıklarındaki veya Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar
- 212 Bağlı Ortaklıklar
- 213
- 214
- 215
- 216
- 217
- 218 Ortaklıklardaki Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)
- 219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

### 22 TİCARİ ALACAKLAR

- 220 Müşterilerden Alacaklar
- 221 Alacak Senetleri
- 222 Alınan İleri Tarihli Çekler
- 223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar
- 224 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
- 225 Üye Aidatlarından Alacaklar.
- 226 Diğer Ticari Alacaklar
- 227 Şüpheli Ticari Alacaklar
- 228 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 229 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

### 23 DİĞER ALACAKLAR

- 230
- 231 Ortaklardan Alacaklar
- 232 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar
- 233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 234 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 235 Personelden Alacaklar
- 236 Diğer Çeşitli Alacaklar
- 237 Şüpheli Diğer Alacaklar
- 238 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)
- 239 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

### 24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR

- 240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar
- 241 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar
- 242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar
- 243 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)

244 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

- 245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 248 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları ve Verilen Avanslar

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenlemeleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 258 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar

26 ŞEREFİYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260 Şerefiye
- 261 Haklar
- 262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 264 Geliştirme Maliyetleri
- 265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları
- 266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 268 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 269 Verilen Avanslar

27 CANLI VARLIKLAR

- 270 Tarla Bitkileri
- 271 Ağaçlar
- 272 Büyükbaş Hayvanlar
- 273 Küçükbaş Hayvanlar
- 274 Kanatlı Hayvanlar
- 275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar
- 276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 277 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
- 279 Verilen Avanslar

28 (280-288) PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler
- 281 Gelir Tahakkukları
- 282
- 283
- 284
- 285
- 286
- 287
- 288

28 (289) ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

- 289 Ertelemiş Vergi Varlığı

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

- 290
- 291
- 292 Diğer KDV
- 293 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar
- 294 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 295
- 296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar
- 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
- 298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
- 299 Birikmiş Amortismanlar (-)

### **3 KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

#### **30 (300-308) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER**

- 300 Banka Kredileri
- 301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
- 302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri
- 303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler
- 304 Çıkarılmış Bonolar, Senetler ve Diğer Borçlanma Araçları
- 305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri
- 306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri
- 307 Diğer Finansal Yükümlülükler
- 308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)

#### **30 (309) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR**

- 309 Türev Araçlardan Borçlar

#### **31**

#### **32 TİCARİ BORÇLAR**

- 320 Satıcılar
- 321 Borç Senetleri
- 322 Verilen İleri Tarihli Çekler
- 323
- 324 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar
- 325 Faturası Beklenen Alımlardan Borçlar
- 326 Diğer Ticari Borçlar
- 327
- 328 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-)
- 329

#### **33 DİĞER BORÇLAR**

- 330
- 331 Ortaklara Borçlar
- 332 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar
- 333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
- 334 Alınan Depozito ve Teminatlar
- 335 Personele Borçlar
- 336 Diğer Çeşitli Borçlar
- 337
- 338 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-)
- 339

#### **34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER**

- 340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler
- 341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
- 342
- 343
- 344

34 (345-349) ALINAN AVANSLAR

- 345 Alınan Sipariş Avansları
- 346 Alınan İş Avansları
- 347
- 348 Alınan Diğer Avanslar
- 349

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

- 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
- 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- 359

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

- 360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
- 361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler
- 362 Ödenecek KDV
- 363 Ödenecek ÖTV
- 364 Ödenecek Diğer Vergiler
- 365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
- 366
- 367
- 368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler

37 (370 – 371) DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

- 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)

37 (372 – 379) KARŞILIKLAR

- 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları
- 373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
- 374 Gider Karşılıkları
- 375 Garanti Karşılıkları
- 376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar
- 377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
- 378 Çevre Düzenleme Karşılıkları
- 379 Diğer Karşılıklar

38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

- 380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler
- 381
- 382 Alınan Devlet Teşvikleri
- 383
- 384
- 385 Gider Tahakkukları
- 386
- 387
- 388 Sayım ve Tesellüm Fazlaları
- 389

39 (390-395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

- 390
- 391 Hesaplanan KDV
- 392 Diğer KDV
- 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
- 394
- 395 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yükümlülükler

39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER

- 396
- 397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
- 398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler
- 399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler

**4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

40 (400-408) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER

- 400 Banka Kredileri
- 401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
- 402
- 403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler
- 404
- 405 Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları
- 406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri
- 407 Diğer Finansal Yükümlülükler
- 408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)

40 (409) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR

- 409 Türev Araçlardan Borçlar

41

42 TİCARİ BORÇLAR

- 420 Satıcılar
- 421 Borç Senetleri
- 422 Verilen İleri Tarihli Çekler
- 423
- 424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar
- 425
- 426 Diğer Ticari Borçlar
- 427
- 428 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-)
- 429

43 DİĞER BORÇLAR

- 430
- 431 Ortaklara Borçlar
- 432 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar
- 433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
- 434 Alman Depozito ve Teminatlar
- 435 Personele Borçlar
- 436 Diğer Çeşitli Borçlar
- 437
- 438 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-)
- 439

44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER

- 440 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler
- 441 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler
- 442
- 443
- 444

44 (445-449) ALINAN AVANSLAR

- 445 Alınan Sipariş Avansları
- 446 Alınan İş Avansları
- 447
- 448 Alınan Diğer Avanslar

449

45

**46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER**

460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

461

462

463

464

465 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

466

467

468 Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler

469 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler

**47 KARŞILIKLAR**

470

471

472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları

473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar

474

475 Garanti Karşılıkları

476 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar

477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları

478 Çevre Düzenleme Karşılıkları

479 Diğer Karşılıklar

**48 (480-488) ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

480 Ertelemiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler

481

482 Alınan Devlet Teşvikleri

483

484

485 Gider Tahakkukları

486

487

488

**48 (489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü

**49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

490

491

492 Diğer KDV

493

494 Tesise Katılma Payları

495 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yükümlülükler

496

497

498

499

**5 ÖZKAYNAKLAR**

**50 ÖDENMİŞ SERMAYE**

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye (-)

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

504 Paya Dönüştürme Borçlanma Araçları

505  
506  
507  
508  
509

#### 51 SERMAYE KATKILARI

510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları  
511 Sermaye Tamamlama Fonu  
512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları  
513  
514  
515 Geri Alınmış Paylar (-)  
516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi  
517  
518  
519

#### 52 SERMAYE YEDEKLERİ

520 Pay İhraç Primleri  
521 Pay İptal Karları  
522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler  
523 Pay İhraç Giderleri (-)  
524  
525  
526  
527  
528  
529

53

#### 54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR

540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler  
541 Statü Yedekleri  
542 Olağanüstü Yedekler  
543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler  
544 Girişim Sermayesi Fonu  
545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları  
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri  
547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları  
548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar  
549 Diğer Kar Yedekleri

#### 55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)

550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları  
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları  
552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları  
553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)  
554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)  
555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)  
556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)  
557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar  
558 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)  
559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)



**56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)**

- 560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)
- 561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)
- 562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
- 563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)
- 564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler
- 565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler
- 566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler
- 567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar
- 568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)
- 569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)

**57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI**

- 570 Geçmiş Yıllar Karları
- 571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Karları
- 572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Karları
- 573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Karlar
- 574
- 575
- 576
- 577
- 578
- 579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)

**58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI**

- 580 Geçmiş Yıllar Zararları
- 581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)
- 582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)
- 583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar (-)
- 584
- 585
- 586
- 587
- 588
- 589

**59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)**

- 590 Dönem Net Karı
- 591 Dönem Net Zararı (-)
- 592
- 593
- 594
- 595
- 596
- 597
- 598
- 599

**6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI**

**60 BRÜT SATIŞ HASILATI**

- 600 Yurtiçi Satışlar
- 601 Yurtdışı Satışlar
- 602 İhraç Kaydıyla Satışlar
- 603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar
- 604

605  
606  
607  
608  
609 Diğer Satış Hasılatları

61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)

610 Satıştan İadeler (-)  
611 Satış İskontoları (-)  
612 Diğer İndirimler (-)  
613  
614  
615  
616  
617  
618  
619

62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)

620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)  
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)  
622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)  
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)  
624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)  
625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)  
626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)  
627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)  
628  
629 Diğer Giderler (-)

63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)  
631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)  
632 Genel Yönetim Giderleri (-)  
633  
634  
635  
636  
637  
638  
639

64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR

640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları  
641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar  
642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri  
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları  
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar

64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR

645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar  
646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar  
647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar  
648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar  
649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar

65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)

65 (650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

- 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)
- 651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
- 652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)
- 653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)
- 654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

#### 65 (655-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR

- 655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)
- 656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
- 657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
- 658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar (-)
- 659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

#### 66 FİNANSAL GELİRLER

- 660 Mevduat Faiz Gelirleri
- 661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri
- 662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri
- 663 Diğer Faiz Gelirleri
- 664 Kur Farkı Kazançları
- 665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları
- 666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar
- 667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar
- 668 Diğer Finansal Gelirler
- 669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)

#### 67 FİNANSAL GİDERLER (-)

- 670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
- 671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
- 672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)
- 673 Diğer Faiz Giderleri (-)
- 674 Kur Farkı Zararları (-)
- 675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)
- 676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar (-)
- 677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)
- 678 Diğer Finansal Giderler (-)
- 679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları) (-)

#### 68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI

- 680 Durdurulan Faaliyetler – Net Satış Hasılatı
- 681 Durdurulan Faaliyetler – Diğer Gelir ve Kazançlar
- 682 Durdurulan Faaliyetler – Gider ve Zararlar (-)
- 683
- 684
- 685
- 686
- 687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları
- 688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları (-)
- 689

#### 69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

- 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı
- 691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)
- 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)
- 693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı
- 694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı
- 695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)
- 696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)
- 697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı
- 698
- 699 Dönem Net Kar veya Zararı

## 7 MALİYET HESAPLARI

### 7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

#### 70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

- 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
- 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

#### 70 (700-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI

- 700
- 701
- 702
- 703 Üretim (İmalat) Hesabı
- 704 Canlı Varlık Üretim Hesabı
- 705 Hizmet Üretim Hesabı
- 706 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı
- 707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı
- 708 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırım Maliyetleri Hesabı
- 709

#### 71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları
- 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları
- 714
- 715
- 716
- 717
- 718
- 719

#### 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
- 722 Direkt İşçilik Ücret Farkları
- 723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları
- 724
- 725
- 726
- 727
- 728
- 729

#### 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730 Genel Üretim Giderleri
- 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
- 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı
- 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı
- 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

#### 74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
- 743
- 744

745  
746  
747  
748  
749

75 ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ  
GİDERLERİ

750 Araştırma Giderleri  
751 Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı  
752 Araştırma Gider Farkları  
753 Geliştirme Giderleri  
754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı  
755 Geliştirme Gider Farkları  
756 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri  
757 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı  
758 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Farkları  
759

76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri  
761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı  
762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları  
763  
764  
765  
766  
767  
768  
769

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 Genel Yönetim Giderleri  
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı  
772 Genel Yönetim Giderleri Farkları  
773  
774  
775  
776  
777  
778  
779

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 Finansman Giderleri  
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı  
782 Finansman Giderleri Farkları  
783  
784  
785  
786  
787  
788  
789

7/B SEÇENEĞİNDE GİDER HESAPLARI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri  
791 İşçi Ücret ve Giderleri  
792 Memur Ücret ve Giderleri

- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Giderler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
- 799 Üretim Maliyet Hesabı

## 8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR

### 80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

#### 80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

- 800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları
- 801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)
- 802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)
- 803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)
- 804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)
- 805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)
- 806
- 807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar
- 808 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)
- 809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)

#### 81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

- 810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları
- 811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
- 812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)
- 813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)
- 814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
- 815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
- 816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler
- 817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar
- 818 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)
- 819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)

#### 82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ

- 820 Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri
- 825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

- 826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri  
827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri  
828 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri  
829 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

#### 83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER

- 830  
831 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer Düzeltmeler  
832  
833 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlara (Kayıplara) İlişkin Diğer Düzeltmeler  
834  
835  
836  
837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler  
838  
839 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler

#### 84-89 SERBEST HESAPLAR

#### 9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZIM HESAPLAR)

## C–HESAP AÇIKLAMALARI

### 1 DÖNEN VARLIKLAR

İşletmenin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre dönen varlık olarak gösterilmesi gereken ve ilke olarak on iki ay ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlıklar bu sınıfta gösterilir.

Dönen varlıklar; nakit ve nakit benzerleri, finansal yatırımlar, ticari alacaklar, diğer alacaklar, devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar, stoklar, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, canlı varlıklar, peşin ödenmiş (gelecek aylara ait) giderler ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklar şeklinde bölümlenir. Ayrıca TFRS'yi uygulayan işletmelerde satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar bu sınıfta ayrı grup olarak sunulur.

#### 10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

Bu grup, nakit ve nakit benzerlerinin izlendiği hesaplardan oluşur.

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduattan oluşur. Nakit benzerleri ise, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır. Nakit benzerleri; kısa vadeli yükümlülükler için nakit yönetiminin bir parçası olarak elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilmesi için değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olması gerekir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### 100 Nakit Kasası

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan TL ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır.

#### İşleyişi:

Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap borç kalanı verir veya kalan vermez. Yabancı paralar kasası raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına, “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir.

#### 101 Alınan Çekler

Bu hesap, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, her an tahsil edilebilir nitelikte olan çeklerin izlenmesi için kullanılır. Alınan ileri tarihli çekler bu hesapta değil, dönen veya duran varlık olmasına göre, “122 Alınan İleri Tarihli Çekler” ya da “222 Alınan İleri Tarihli Çekler” hesabında izlenir.

#### İşleyişi:

Alınan çekler yazılı değerleri ile hesaba borç, bankadan tahsil veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir. Yabancı para cinsinden olan çekler raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna, “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına, “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir.



## 102 Bankalar

Bu hesap, işletmenin yurtiçindeki ve yurtdışındaki vadesiz mevduat hesapları ile nakit benzeri olarak nitelendirilebilecek kadar kısa vadeli örneğin; üç ay veya daha kısa vadeye sahip vadeli mevduat hesaplarının izlenmesinde kullanılır. Nakit benzeri olarak nitelendirilemeyecek, örneğin; üç aydan uzun vadeye sahip vadeli mevduat hesapları da bu hesapta değil “115 Bankalardaki Vadeli Mevduat” ya da vadesi bir yıldan uzun olması durumunda “205 Bankalardaki Vadeli Mevduat” hesaplarında izlenir. Bloke edilen veya bu amaçla açılan mevduat hesapları bu hesapta değil “116 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri” ya da vadesi bir yıldan uzun olması durumunda “206 Kullanımı Kısıtlanmış Banka Kalanları” hesabında izlenir. TL ve yabancı paralı banka hesapları alt hesaplarda detaylı olarak izlenir.

### İşleyişi:

Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, bankadan çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir. Yabancı para cinsinden olan döviz tevdiat hesapları raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna, “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına, “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir. Raporlama dönemlerinde hesaba tahakkuk eden faizler hesabın borcuna, “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. Ancak MSUGT uygulayan işletmelerin tahakkuk eden faizleri “181 Gelir Tahakkukları/281 Gelir Tahakkukları” hesabında izlemesi durumunda “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabı karşılığında “181 Gelir Tahakkukları” ya da “281 Gelir Tahakkukları” hesaplarına borç kaydı yapılır.

## 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

İşletmenin üçüncü kişilere bankalardan; çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler bu hesapta izlenir. Bu hesapta izlenen çekler karşı tarafça her an tahsil edilebilir olan ancak henüz tahsil için bankaya verilmemiş çeklerdir. Verilen ileri tarihli çekler bu hesapta değil, kısa veya uzun vadeli yükümlülük olmasına göre, “322 Verilen İleri Tarihli Çekler” ya da “422 Verilen İleri Tarihli Çekler” hesabında izlenir.

### İşleyişi:

Üçüncü kişilere çek veya bankalara ödeme emri verildiğinde hesaba alacak; çek ve ödeme emirlerinin bankadan tahsil edildiği anlaşıldığında bu hesaba borç, bankalar hesabına alacak kaydedilir. Yabancı para cinsinden verilen çeklerin işleyişi ve dönem sonu değerlemesi yukarıdaki hesaplarda açıklandığı gibidir.

## 104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar

Bu hesap; kredi kartıyla yapılan satışlar dolayısıyla banka ya da ilgili diğer finans kuruluşundan tahsil edilecek olan ve işletmenin muhasebe politikası gereği nakit benzeri olarak nitelendirdiği alacakların izlenmesinde kullanılır. İşletme, muhasebe politikası uyarınca ticari alacak olarak sınıflandırdığı bu tür alacaklarını bu hesapta değil “123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar” hesabında izler.

Bununla birlikte kredi kartıyla ödemeye benzer şekilde mal satışları ve hizmet sunumları sonucu ortaya çıkan alacakların doğrudan müşteriden değil de müşterinin hizmetinden faydalandığı üçüncü taraf niteliğindeki bir işletmeden tahsil edileceği durumlarda da, bu alacaklar nakit veya nakit benzeri niteliğini taşıyorsa, bu hesap kullanılır. Kullanılan ödeme aracına (banka kartları, sanal pos hizmetleri, ön ödemeli kartlar gibi) bağlı olarak bu hesap alt hesaplara ayrılabilir.

### **İşleyişi:**

Kredi kartı ya da benzeri diğer bir ödeme aracıyla yapılan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan alacaklar bu hesaba borç kaydedilir. Söz konusu alacaklar nakit veya hesaben tahsil edildiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tür tahsilatlar nedeniyle ortaya çıkan komisyon giderleri “652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)” hesabına borç kaydedilir.

### **105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler**

Bu hesap, nakit benzeri tanımını karşılayan menkul kıymetlerin, örneğin; vadesine üç aydan daha az süre kalmış tahvillerin, izlenmesinde kullanılır. Nakit benzeri niteliği taşımayan finansal varlıklar, bu grupta değil, Finansal Yatırımlar grubunda izlenir. Başlangıçta yatırım amacıyla satın alınan ve bu amaçla elde tutulmaya devam edilen yüksek likiditeye sahip menkul kıymetler, vadesine kısa bir süre kalması sonucu değerindeki değişim riski önemsiz hale geldiğinde Finansal Yatırımlar grubundaki ilgili hesaptan bu hesaba aktarılmaz. Bu grupta izlenen menkul kıymetler türlerine göre alt hesaplarda izlenebilir.

### **İşleyişi:**

Menkul kıymetler nakit benzeri olarak nitelendirildiklerinde bu hesaba borç, elden çıkarıldığında kayıtlı değeriyle alacak kaydedilir. Elden çıkarıldığında ortaya çıkan kar “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar”, zarar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesaplarına kaydedilir.

Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerle ölçülen nakit benzerlerinin, gerçeğe uygun değerindeki artışlar bu hesaba borç, “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değerdeki azalışlar ise bu hesaba alacak, “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına borç kaydedilir.

Dönem sonlarında itfa edilmiş maliyetiyle ölçülen nakit benzerlerinin döneme ilişkin faiz gelirleri bu hesaba borç, “661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen finansal yatırımlara ilişkin değer düşüklüğü kazanç veya kayıpları için ayrılan karşılık tutarları bu hesapta değil, “109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)” hesabına alacak kaydedilerek izlenir.

### **106 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar**

Bu hesap, “102 Bankalar” hesabında izlenen nakit benzeri niteliğindeki mevduat hesapları, “105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler” hesabında izlenen nakit benzeri niteliğindeki menkul kıymetler ile “104 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar” hesabında izlenen alacaklar dışında kalan diğer nakit benzeri varlıkların izlenmesinde kullanılır. Nakit benzeri niteliği taşımayan finansal varlıklar bu grupta değil, Finansal Yatırımlar grubunda izlenir. Nakit benzerleri türlerine göre alt hesaplarda izlenebilir.

### **İşleyişi:**

Bu hesabın işleyişi “105 Nakit Benzeri Niteliğindeki Menkul Kıymetler” hesabının işleyişi gibidir.

**108 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)**

Bu hesap, nakit ve nakit benzerleri grubunun toplam tutarını düzeltir. Cari hesap şeklinde çalışan vadesiz mevduat hesaplarının (kredili cari hesaplar) bankalar tarafından tanınan limitler dâhilinde, geçici olarak eksi kalanlara düştüğü durumlarda, ek olarak kullanılan tutarlar, banka kredileri hesabında değil, nakit varlıkların tutarını düzelteren bir hesap olarak bu hesapta izlenir.

**İşleyişi:**

Bankalar nezdinde açılan kredili cari hesaplarda bankanın tanıdığı limitler çerçevesinde negatif bakiyeye düştüğünde, finansal raporlama dönemlerinde banka hesabının alacak kalanı bu hesaba aktarılır. Kullanılan limit ödendiğinde bu hesaba borç kaydedilir.

**109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca değer düşüklüğüne tabi olan nakit ve nakit benzerleriyle ilgili olarak ortaya çıkan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Hesap, değer düşüklüğü ayrılan varlıkların türüne göre alt hesaplara ayrılabilir.

**İşleyişi:**

Nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değer düşüklükleri bu hesabın alacağına, “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan varlığın elden çıkarılmasında ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi, “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabında açılacak konusu kalmayan karşılıklar (değer düşüklüğü karşılık iptallerinden karlar) alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

**11 (110-118) FİNANSAL YATIRIMLAR**

Bu grup; nakit benzeri tanımını karşılayan yatırımlar dışında kalan ve normal koşullarda on iki ay içinde paraya dönüştürülebilecek geçici yatırım özelliği taşıyan pay senedi, tahvil, hazine bonusu, finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kar veya zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımların, nakit benzeri tanımını karşılamayan bir yıldan kısa vadeli banka mevduatlarının ve kullanımında kısıt bulunan bir yıldan kısa vadeli banka mevduat hesaplarının izlendiği hesaplardan oluşur. Bu grupta menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımların izlendiği hesaplar ölçüm esasına göre sınıflandırılmış, ayrıca teminata verilen finansal yatırımların ayrı bir hesapta izlenmesi öngörülmüştür. Bankalardaki mevduat hesapları için 115 ve 116 nolu hesaplar ayrılmıştır.

On iki ay içinde elden çıkartılması beklenmeyen menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımlar ve işletmenin diğer şirketlere ortak olmak amacıyla yaptığı uzun vadeli yatırımları bu grupta değil, duran varlık sınıfında “20 Finansal Yatırımlar” ya da “21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)” gruplarında izlenir. Ayrıca elden çıkartılmasına karar verilen ve satış amaçlı elde tutulan ortaklıklar, bu grupta değil, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler grubunda açılan hesapta izlenir. Aynı şekilde vadesi bir yıldan daha fazla olan mevduatlar duran varlık sınıfında finansal yatırımlar grubunda izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur:

#### **110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen ve dönem sonlarında gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin kar veya zarara yansıtıldığı finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

Bu hesapta izlenen finansal yatırımlar, menkul kıymetin türüne göre bölümlenerek alt hesaplarda izlenebilir.

##### **İşleyişi:**

Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal yatırımların ediniminde veya bir finansal yatırımın daha sonradan bu şekilde sınıflandırılmasında bu hesaba borç, ilgili finansal yatırımların elden çıkarılmasında veya yeniden sınıflandırılmaları halinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönemler itibarıyla finansal yatırımlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları; bu hesaba borç, “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabına alacak kaydedilir. Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerindeki azalışlar ise bu hesaba alacak, “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına borç kaydedilir. Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında ortaya çıkan kar “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar”, zarar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesaplarına kaydedilir.

#### **111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar**

Bu hesap; TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen ve dönem sonlarında gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin diğer kapsamlı gelire yansıtıldığı finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

TFRS 9 uyarınca bir finansal varlık aşağıdaki her iki şartın birden sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülür:

- Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması ve
- Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması.

Bu hesap planında yukarıdaki iki şartı sağlayan finansal yatırımlar gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlar olarak ifade edilmiştir. Bu hesapta sadece bu şekilde sınıflandırılan finansal yatırımlar izlenir.

Diğer taraftan işletmeler tercihe bağlı olarak bazı özkaynak araçlarına yapılan yatırımlarını da ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçebilirler. Bu tür özkaynak araçları duran varlık niteliğinde olacağından bu hesapta izlenmez.

#### **İşleyişi:**

Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımların ediniminde veya bir finansal yatırımın daha sonradan bu şekilde sınıflandırılmasında bu hesaba borç, ilgili finansal yatırımların elden çıkarılmasında veya yeniden sınıflandırılmaları halinde bu hesaba alacak kaydedilir. Cari dönemde bu finansal yatırımlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları (azalışları) bu hesaba borç (alacak) kaydedilirken karşılığında, değer düşüklüğüne ilişkin kazanç ve kayıplar ile kur farkı kazanç ve kayıpları hariç olmak üzere “813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına alacak (borç) kaydedilir. “813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına kaydedilmeyen değer düşüklüğüne ilişkin kazanç ve kayıplar ile kur farkı kazanç ve kayıpları türlerine göre ilgili kar veya zarar hesaplarına aktarılır. Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında ortaya çıkan kar “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar”, zarar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesaplarına kaydedilir.

#### **112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar**

Bu hesap uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

Bu hesapta izlenen finansal yatırımlar, menkul kıymetin türüne göre bölümlenerek alt hesaplarda izlenebilir.

#### **İşleyişi:**

Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetle izlenen finansal yatırımların ediniminde veya bir finansal yatırımın daha sonradan bu şekilde sınıflandırılmasında bu hesaba borç, ilgili finansal yatırımların elden çıkarılmasında veya yeniden sınıflandırılmaları halinde hesaba alacak kaydedilir. Bu grupta sınıflandırılan finansal yatırımların sonraki ölçümlerinde, itfa edilmiş maliyet yöntemi uygulanarak tespit edilen döneme ilişkin faiz gelirleri bu hesaba borç, “661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında ortaya çıkan kar “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar”, zarar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesaplarına kaydedilir. İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen finansal yatırımlara ilişkin değer düşüklüğü kazanç veya kayıpları için ayrılan karşılık tutarları bu hesapta değil, “118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının bu hesap için açılacak ilgili alt hesabında alacak kaydedilerek izlenir.

#### **113 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesinin maliyet bedeli üzerinden ölçüme izin vermesi durumunda bu yöntemle ölçülen finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, TFRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılmaz.

Bu hesapta izlenen finansal yatırımlar, menkul kıymetin türüne göre bölümlenerek alt hesaplarda izlenebilir.

### **İşleyişi:**

Maliyetle ölçülen finansal yatırımların ediniminde bu hesaba borç kaydedilir. Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında, hesaba kayıtlı değeri ile alacak kaydedilir. Satış fiyatı ile kayıtlı değer arasındaki olumlu fark “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak, olumsuz fark ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir. Maliyetle ölçülen finansal yatırımların geri kazanabilir tutarının maliyet bedelinin altına düşmesi durumunda ayrılacak değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil “118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının bu hesap için açılacak ilgili alt hesabında alacak kaydedilerek izlenir.

### **114 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar**

Bu hesap, işletme portföyündeki finansal yatırımlardan çeşitli nedenlerle en fazla on iki ay süreyle teminata verilenlerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

Teminata verilen finansal yatırımlar, ilgili hesaplarından kayıtlı değerleri ile çıkartılarak bu hesaba borç kaydedilir. Bu finansal yatırımların dönem sonlarındaki ölçümleri, bunların teminata verilmeden önce ait olduğu hesabın niteliğine uygun olarak yapılır. Değerleme farkları ya da tahakkuk eden faizler, bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Teminata verilen finansal yatırımların geri alınması veya teminattan çıkarılması durumunda bu hesaba alacak, ilgili finansal yatırımlar hesabına borç kaydedilir. Teminata verilen finansal yatırımların elden çıkarılması durumunda bu hesaba alacak, elden çıkartma bedeli ile kayıtlı değer arasındaki olumlu fark “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabına, olumsuz farklar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesabına kaydedilir.

### **115 Bankalardaki Vadeli Mevduat**

Bu hesap, bankalar nezdinde açılan ve nakit benzeri olarak nitelendirilebilecek kadar kısa vadeli olmayan örneğin; üç aydan daha fazla vadeye sahip olan vadeli mevduat hesaplarından vadeleri bir yıldan az olanların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, bankadan çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri ve “102 Bankalar” hesabına aktarılan tutarlar alacak kaydedilir. Yabancı para cinsinden olan döviz tevdiat hesapları raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna, “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına, “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir. Raporlama dönemlerinde hesaba tahakkuk eden faizler hesabın borcuna, “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. Ancak MSUGT uygulayan işletmelerin tahakkuk eden faizleri “181 Gelir Tahakkukları” hesabında izlemesi durumunda “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabı karşılığında “181 Gelir Tahakkukları” hesabına borç kaydı yapılır.

### **116 Kullanımı Kısıtlı Banka Bakiyeleri**

Bu hesap, kullanımına en fazla on iki ay blokaj konulan banka hesap tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Kullanım kısıtının ortadan kalkması durumunda hesap kalanı ilgili bankalar hesabına aktarılır.

### **İşleyişi**

“102 Bankalar” hesabı ile “115 Bankalardaki Vadeli Mevduat” hesaplarının kullanımının kısıtlandığı durumlarda, kullanımına kısıt getirilen tutarlar bu hesaba borç ilgili banka hesaplarına alacak kaydedilir. Kullanım kısıtının ortadan kalkması halinde hesaptaki tutarlar bu hesaba alacak ilgili banka hesaplarına borç kaydedilir. Yabancı para cinsinden olan döviz tevdiat hesapları raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişimi olumlu farkları bu hesabın borcuna “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir. Raporlama dönemlerinde hesaba tahakkuk eden faizler hesabın borcuna, “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. Ancak MSUGT uygulayan işletmelerin tahakkuk eden faizleri “181 Gelir Tahakkukları” hesabında izlemesi durumunda “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabı karşılığında “181 Gelir Tahakkukları” hesabına borç kaydı yapılır.

### **117 Diğer Finansal Yatırımlar**

Bu hesap, yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer çeşitli finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Finansal yatırım edinildiğinde bu hesaba borç, herhangi bir nedenle elden çıkarıldığında ise alacak kaydedilir.

### **118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca değer düşüklüğüne tabi olan menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımlarla ilgili olarak ortaya çıkan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Hesap; bu grupta yer alan finansal yatırım hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi:**

Finansal yatırımlarda meydana gelen değer düşüklükleri bu hesabın alacağına, “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesaba borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan finansal varlığın elden çıkarılmasında ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi, “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabında açılacak konusu kalmayan karşılıklar (değer düşüklüğü karşılık iptallerinden karlar) alt hesaba alacak kaydedilerek yapılır.

### **11 (119) TÜREV ARAÇLAR**

Bu grup, on iki aydan daha kısa bir süre elde tutulacak türev araçların izlenmesinde kullanılan “119 Türev Araçlar” hesabından oluşur.



## 119 Türev Araçlar

Türev araçlar; diğer finansal araçlardan ayrı olarak bu hesapta izlenir. Bu hesap; alım-satım amaçlı veya finansal riskten korunma amacıyla, en fazla on iki ay elde bulundurmaya niyetiyle yapılan türev sözleşmelerin izlenmesinde kullanılır. İşletmelerin türev finansal varlık (türev ürün sözleşmesi) edinimindeki başlangıç maliyetinin sıfır olması durumunda, bu hesaba herhangi bir kayıt yapılmaz, doğrudan finansal tablo dışı bilgi hesaplarında (nazım hesaplarda) izlenir. Finansal tablo dışı bilgi hesaplarında izlenen türev araçların sonradan değerlemeye tabi tutulmasından doğan ve varlık oluşturan farklar bu hesaba alınır. Bu hesaba kaydedilen değerlendirme farkları, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kar veya zarar tablosu veya özkaynak hesabı ile ilişkilendirilir.

### İşleyişi:

Finansal tablo dışı bilgi hesaplarında izlenen türev sözleşmelerinden doğan türev araçlar bu hesabın borcuna, bu varlıkların tahsilinde, sözleşmelerin sona ermesi ve elden çıkarılmasında ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Türev ürünlerin edinilmesinde yatırılan başlangıç teminatları ve ödenen primler de bu hesabın borcuna kaydedilir. Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesabın borcuna, türev finansal varlıkların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının ("644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar" ya da "667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar" hesabı gibi) ya da bunların özkaynaklara yansıtıldığı durumlarda BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler için "561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)" hesabının, TFRS'yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın ("811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)", ya da "814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler" hesabı gibi) alacağına kaydedilir. Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları ise, bu hesabın alacağına, türev finansal varlıkların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının ya da bunların özkaynaklara yansıtıldığı durumlarda BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler için "561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)" hesabının, TFRS'yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın borcuna kaydedilir.

## 12 TİCARİ ALACAKLAR

Bu grup, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde nakde dönüşmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyetleri sonucu elde ettiği hasılatın tamamına veya bir kısmına ilişkin senetli ve senetsiz alacaklarının izlendiği hesaplardan oluşur. Esas faaliyet ilişkilerinden dolayı ana ortaklık, iştirak, iş ortaklığı, bağlı ortaklıklar ve kilit personel gibi ilişkili taraflardan olan alacaklar varsa, bu alacaklar bu grupta açılan ilişkili taraflardan alacaklar hesabında ilişkili taraf kimliğine göre ayrıntılı olarak alt hesaplarda izlenir. Meslek odaları, vakıf, dernek gibi kuruluşların kuruluş amaçlarına ilişkin esas faaliyet gelirlerinden olan alacakları da bu grupta izlenir.

Ticari alacaklar, bu alacaklardan yapılması beklenen tahsilatların zamanlamasına bağlı olarak dönem sonlarında dönen veya duran varlık olarak sınıflandırılır.

Alacak hesaplarına, alacağın bütününe görmek adına nominal tutarları ile kayıt yapılır. Ancak alacaklara kısmen veya tamamen ertelenmiş vade farkı hesaplanması durumunda ertelenmiş vade farkı gelirleri düzeltici hesabı kullanılarak bu alacakların finansal durum tablosunda itfa edilmiş maliyetle raporlanması sağlanmış olur. Aynı şekilde alacakların kısmen veya tamamen reeskonto tabi tutulması durumunda ertelenmiş vade farkı gelirleri düzeltici hesabı kullanılarak bu alacakların finansal durum tablosunda tasarruf değerleriyle raporlanması sağlanmış olur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:



### **120 Müşterilerden Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan hasılat karşılığında ortaya çıkan ve on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde tahsili beklenen senetsiz alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Senetsiz alacağın doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

### **121 Alacak Senetleri**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan hasılat karşılığında ve on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde tahsili beklenen senede bağlanmış alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Alınan senet tutarları bu hesaba borç; tahsilinde, şüpheli alacaklarda olduğu gibi başka bir hesaba devrinde, ciro edildiğinde veya hesaben mahsubunda alacak kaydedilir.

### **122 Alınan İleri Tarihli Çekler**

Bu hesap, şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli alacak niteliği olan ve on iki ay veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde tahsil edilebilir hale gelecek ileri tarihli (vadeli) çeklerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

İşletme tarafından ileri tarihli çekler alındığında bu hesaba borç, çekler tahsil edildiğinde veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

### **123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar**

Bu hesap; kredi kartıyla yapılan satışlar dolayısıyla banka ya da ilgili diğer finansal kuruluştan tahsil edilecek olan ve işletmenin muhasebe politikası gereği nakit benzeri olarak nitelendirmediği dolayısıyla ticari alacaklar içerisinde sınıflandırdığı on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde tahsili beklenen alacakların izlenmesinde kullanılır.

Bununla birlikte kredi kartıyla ödemeye benzer şekilde mal ve hizmet satışları sonucu ortaya çıkan alacakların doğrudan müşteriden değil de müşterinin hizmetinden faydalandığı üçüncü taraf niteliğindeki bir işletmeden tahsil edileceği durumlarda da bu hesap kullanılır. Kullanılan ödeme aracına (banka kartları, sanal pos hizmetleri, ön ödemeli kartlar gibi) bağlı olarak bu hesap alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi:**

Kredi kartı ya da diğer bir ödeme aracıyla yapılan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan alacaklar bu hesaba borç kaydedilir. Söz konusu alacaklar nakit veya hesaben tahsil edildiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tür tahsilatlar nedeniyle ortaya çıkan komisyon giderleri “652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)” hesabına borç kaydedilir.

#### **124 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin ilişkili taraflara (ortaklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, kilit yönetici personel vb. gibi) yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan hasılat karşılığında ortaya çıkan ve en fazla on iki ay veya işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde tahsil edilecek alacakların izlenmesinde kullanılır. Hesap, ilişkili tarafın kimliğine ve senetli ve senetsiz oluşuna göre alt bölümlere ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Esas faaliyet alacağının doğması ile bu hesaba borç, nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

#### **125 Üye Aidatlarından Alacaklar**

Bu hesap; kooperatif, dernek, vakıf, sendika, meslek odaları vb. gibi kuruluşların üyelerinden olan aidat alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Alacağın doğması ile bu hesaba borç, nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

#### **126 Diğer Ticari Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer çeşitli ticari alacakların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen alacaklar doğduğunda bu hesaba borç; nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

#### **127 Şüpheli Ticari Alacaklar**

Bu hesap, tahsili şüpheli hale gelen ve olası tahsilatları on iki ay içerisinde gerçekleşmesi beklenen senetli ve senetsiz ticari alacakların izlenmesinde kullanılır. Tahsili şüpheli hale gelmiş alacaklara ilişkin tahsilatın on iki aydan daha uzun sürede gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda bu tür şüpheli alacaklar bu hesapta değil "[227 Şüpheli Ticari Alacaklar](#)" hesabında izlenir.

##### **İşleyişi:**

Olası tahsilatları on iki ay içerisinde gerçekleşmesi beklenen şüpheli ticari alacaklar, buldukları hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın tahsil edilmesi, tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi veya alacağı şüpheli hale getiren koşulların ortadan kalkması durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

### 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari alacakların tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek aylarda kar veya zarar hesaplarında gelir yazılacak vade farkı gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, ticari alacakları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirir. Hesapta, ticari alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirleri (vade farkı gelirleri) izlenir.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre senetli alacakların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde de bu hesap kullanılır.

#### İşleyişi:

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz ticari alacaklara ilişkin vade farklarının gelecek aylara isabet eden tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına aktarılmasında bu hesaba borç kaydedilir. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır.

Senetli alacaklara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak, “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” borç kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına aktarılarak kapatılır.

### 129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Bu hesap, bu grupta yer alan ticari alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan alacağın tahsilinde ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu yapılan değer düşüklüğü karşılığı iptalinin karşılığın ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi “641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılığı aşan zarar “654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

### **13 DİĞER ALACAKLAR**

Bu grup, on iki ay içinde nakde dönüşmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki diğer işlemleri (ödünç verme, alınacak kar payları ve benzeri nedenler) dolayısıyla ortaya çıkan senetli, senetsiz alacakların izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **130**

##### **131 Ortaklardan Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki çeşitli işlemlerinden dolayı ortaklarından olan alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Alacağın doğması halinde hesaba borç, nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

##### **132 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (kar payı dağıtım ilanı, ödünç verme vb.) dolayısıyla bağlı ortaklıklarından, iştiraklerinden ve müşterek girişimlerinden olan alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

##### **133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme vb.) dolayısıyla ortaya çıkan ve “131 Ortaklardan Alacaklar”, “132 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar” ile “135 Personelden Alacaklar” hesaplarından herhangi birine dâhil edilemeyen, diğer ilişkili taraflardan olan alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

##### **134 Verilen Depozito ve Teminatlar**

Bu hesap, bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak işletme tarafından, on iki ay içinde geri alınmak üzere üçüncü kişilere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır. Geri alınması on iki aydan uzun sürecek depozito ve teminatlar bu hesapta değil, duran varlıklar içerisinde “234 Verilen Depozito ve Teminatlar” hesabında izlenir.

##### **İşleyişi:**

Verilen depozito ve teminatlar bu hesabın borcuna, geri alınanlar veya hesaba sayılanlar alacağına kaydedilir.

### **135 Personelden Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme vb.) dolayısıyla kilit yönetici personel (işletmenin faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan genel müdür, yönetim kurulu üyeleri vb. kişiler) ile diğer personelden olan çeşitli alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Bu hesaba, alacağın doğması halinde borç; nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

### **136 Diğer Çeşitli Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan ve yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen ilişkili taraflar dışındaki diğer taraflardan olan çeşitli alacakların izlenmesinde kullanılır. İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dışında diğer varlıkları ile ilgili gerçekleştirdiği işlemlerden doğan alacakları da (duran varlık satışından alacaklar gibi) bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen alacaklar doğduğunda bu hesaba borç; nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

### **137 Şüpheli Diğer Alacaklar**

Bu hesap, tahsili şüpheli hale gelen ve olası tahsilatları on iki ay içerisinde gerçekleşmesi beklenen senetli ve senetsiz diğer alacakların izlenmesinde kullanılır. Tahsili şüpheli hale gelmiş alacaklara ilişkin tahsilatın on iki aydan daha uzun sürede gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda bu tür şüpheli alacaklar bu hesapta değil “[237 Şüpheli Diğer Alacaklar](#)” hesabında izlenir.

#### **İşleyişi:**

Olası tahsilatları on iki ay içerisinde gerçekleşmesi beklenen şüpheli diğer alacaklar, buldukları hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın tahsil edilmesi, tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi veya alacağı şüpheli hale getiren koşulların ortadan kalkması durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

### **138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz diğer alacak tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek aylarda kar veya zarar hesaplarında gelir yazılacak vade farkı gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, diğer alacakları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirger. Hesap, diğer alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin (vade farkı gelirlerinin) izlenmesinde kullanılır. Hesap, ilgili olduğu alacak hesabına göre alt hesaplara ayrılabilir.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre diğer senetli alacakların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz diğer alacaklara ilişkin vade farklarının gelecek aylara isabet eden tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri” hesabına aktarılmasında bu hesaba borç kaydedilir. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir, kalan tutar zarar yazılır.

Senetli diğer alacaklara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak, “672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri” hesabına borç kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “678 Diğer Finansal Giderler (-)” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

Karşılık ayrılmış olan alacağın tahsilinde ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu yapılan değer düşüklüğü karşılığı iptalinin karşılığın ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi “678 Diğer Finansal Giderler (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi “668 Diğer Finansal Gelirler” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılığı aşan zarar “678 Diğer Finansal Giderler (-)” hesabına borç kaydedilir.

## **14 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR**

Bu grupta yer alan devam eden inşaa, proje veya hizmet sözleşmelerine ilişkin varlıklarla ilgili hesaplar, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* ya da BOBİ FRS Bölüm 5 *Hasılat*’ı uygulayan, dolayısıyla hizmet ve inşaa (taahhüt) sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlarını bu sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kaydeden işletmeler tarafından hakedişe bağlanmamış (diğer bir ifadeyle alacak niteliği kazanmamış olan varlıkların) hasılatla ilişkin sözleşme varlıklarının izlenmesinde kullanılır. Sözleşme varlıklarından on iki aydan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi beklenenler duran varlıklarda izlenir.

Diğer taraftan, bu gruptaki imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar hesabı, kamu özel işbirliği (KÖİ) kapsamında gerçekleştirilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarından elde edilecek hasılat karşılığında kaydedilecek bedelin, inşaat ya da yenileme dönemi tamamlandıktan sonra finansal varlık olarak izlenmesi durumunda kullanılır. Bu finansal varlıkların on iki aydan daha uzun bir sürede tahsil edilmesi beklenenler duran varlıklarda izlenir. İnşaat ya da yenileme dönemleri süresince hasılat karşılığında kaydedilecek bedel bu hesapta değil, “140 Devam Eden İnşaa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabında izlenir.

#### **140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar**

Bu hesap, yıllara yaygın inşa (taahhüt) işleri yapan işletmeler tarafından, dönem sonlarında TFRS 15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamında hasılat olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış olan kısa vadeli tutarların (diğer bir ifadeyle TFRS 15’de tanımlandığı şekliyle sözleşme varlıklarının) izlenmesinde kullanılır. Örneğin yapılan bir inşa işinde tamamlama yüzdesine göre kaydedilen toplam hasılat tutarının 10,000 TL, bununla birlikte hakedişe bağlanan toplam tutarın 8,000 TL olduğu bir durumda, bu inşa işiyle ilgili olarak yerine getirilen ancak hakedişe bağlanmayan edim yükümlülüklerinden doğan alacakları yansıtan 2,000 TL tutarındaki fark (kısa vadede tahsilinin beklenmesi durumunda) bu hesapta izlenir.

TFRS’yi ve BOBİ FRS uygulamayan işletmelerden yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapanlar ve bu işleri ile ilgili oluşan hasılat ve maliyeti tamamlanma düzeyine göre değil iş bitiminde geçici kabul yapılmasıyla kar veya zarara aktaran işletmeler diğer bir ifadeyle tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanan işletmeler bu hesaba kullanmazlar, bunlar bu işlerle ilgili oluşan maliyetlerini 16 nolu grupta tanımlanan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarında izler.

#### **İşleyişi:**

Her bir inşa sözleşmesine ilişkin kayıtlar bu hesapta ayrı ayrı izlenir. Her hesap döneminde inşa (taahhüt) işinin tamamlanma düzeyine göre hesaplanan hasılat tutarı ilgili satış hesabına alacak kaydedilirken bu hesaba borç kaydedilir. Ancak daha önceden inşa işiyle ilgili “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında bir bakiyenin bulunması durumunda, hasılat karşılığında ilk olarak “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabına borç kaydı yapılır, varsa kaydedilen hasılat tutarının “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesaba borç kaydedilir. Uzun vadeden kısa vadeye aktarılan tutarlar da bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesapta izlenen tutarlardan hakediş düzenlenenler bu hesaba alacak kaydedilir. Hakedişe bağlanmış olan tutarlar bu hesapta değil niteliğine göre Ticari Alacaklar grubunda ya da ilgili diğer varlık gruplarında izlenir.

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları kapsamında tahsil edilecek bedeller için inşaat ya da yenileme dönemi boyunca bu hesaba kaydedilen sözleşme varlıkları, inşaat ya da yenileme dönemi tamamlandığında ilgili bedellerin finansal varlık olarak izlenmesi durumunda “142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar” hesabına, maddi olmayan duran varlık olarak izlenmesi durumunda maddi olmayan duran varlıklar grubundaki ilgili hesaba aktarılırken karşılığında bu hesap alacaklandırılır.

#### **141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar**

Bu hesap; devam eden proje veya hizmet sözleşmelerine ilişkin olarak dönem sonlarında TFRS 15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamında hasılat olarak kaydedilen ancak henüz fatura kesilip alacak haline dönüşmemiş olan kısa vadeli tutarların izlenmesinde kullanılır.

## İşleyişi

Her bir proje veya hizmet sözleşmesine ilişkin kayıtlar ayrı ayrı izlenir. Her hesap döneminde proje veya hizmet sözleşmesinin tamamlanma düzeyine göre hesaplanan hasılat tutarı ilgili satış hesabına alacak kaydedilirken bu hesaba borç kaydedilir. Ancak daha önceden proje veya hizmet sözleşmesiyle ilgili “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında bir bakiyenin bulunması durumunda, hasılat karşılığında ilk olarak “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabına borç kaydı yapılır, varsa kaydedilen hasılat tutarının “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesaba borç kaydedilir. Uzun vadeden kısa vadeye aktarılan tutarlar da bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesapta izlenen tutarlardan hakedişi düzenlenenler bu hesaba alacak kaydedilir. Hakedişe bağlanmış olan tutarlar bu hesapta değil niteliğine göre Ticari Alacaklar grubunda ya da ilgili diğer varlık gruplarında izlenir.

## 142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar

Bu hesap, TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*'nda öngörüldüğü gibi KÖİ kapsamında, kamuyla yapılan yol, köprü, hastane, hapishane, havalimanı, enerji tesisleri ve telekomünikasyon şebekeleri vb. kamu hizmetlerine ilişkin altyapıların yapılmasına ya da söz konusu altyapıların geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına katılımı sağlamak amacıyla düzenlenen imtiyazlı anlaşma sözleşmelerine ilişkin kısa vadede tahsil edilecek bedellerin, inşaat veya yenileme dönemi sonunda finansal varlık olarak kaydedildiği durumlarda bu varlıkların izlenmesinde kullanılır.

## İşleyişi

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları kapsamında kısa vadede tahsil edilecek bedeller için inşaat ya da yenileme dönemi boyunca “140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabına kaydedilen sözleşme varlıkları, inşaat ya da yenileme dönemi tamamlandığında bu hesaba aktarılarak bu hesap borçlandırılır. Diğer taraftan inşaat veya yenileme dönemi tamamlandıktan sonra kaydedilecek hasılat karşılığında doğan alacak tutarları yine bu hesaba borç kaydedilir. Duran varlıklardan dönen varlıklara aktarılan tutarlar bu hesaba borç; alacakların nakden veya hesaben tahsili halinde bu hesaba alacak kaydedilir.

## 143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre bu grupta yer alan alacakların itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi durumunda, ilgili alacakların nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, bu grupta yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyetine indirger sağlar. Hesap, ilgili olduğu alacak hesabına göre alt hesaplara ayrılabilir.

## İşleyişi:

İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen hesaplara ilişkin vade farklarının gelecek aylara isabet eden tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına aktarılmasında bu hesaba borç kaydedilir. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır.



#### **144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan varlığın tahsilinde ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak, ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu yapılan değer düşüklüğü karşılığı iptalinin karşılığın ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi, “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi “641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Varlığın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılığı aşan zarar “654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

**145**

**146**

**147**

**148**

**149**

#### **15 STOKLAR**

Bu grup, normal faaliyet döngüsü içerisinde satılmak ya da üretim sürecinde kullanılmak üzere elde tutulan veya satılmak üzere üretilmekte olan varlıkların izlendiği hesaplardan oluşur. Ayrıca, hizmet sunulması durumunda; hizmetin üretimi için yapılan maliyetler, hâsılatla eşleştirilinceye kadar stok olarak kaydedilerek izlenir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

#### **150 İlk Madde ve Malzeme**

Bu hesap, mal ve hizmet üretiminde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi, kırtasiye malzemesi, maddi duran varlıkların tamir, bakım ve yenilenmesinde kullanılacak malzemeler ve diğer her türlü malzemelerin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap işletmelerin ihtiyaçlarına göre stok türlerine göre alt hesaplara bölümlenir.

#### **İşleyişi:**

İlk madde ve malzemeler, satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna; tükettiklerinde, kullanım amaçlarına bağlı olarak 7 nci grupta açılan ilgili gider hesaplarına aktarıldığında, satıldığında, devredildiğinde, alış iadelerinde, satıcılardan sağlanan alış iskontolarında ve kayıttan silindiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir.

### **151 Yarı Mamuller**

Bu hesap, henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve üretim genel maliyetlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Maliyet hesaplarından aktarılan üretim maliyetleri tutarı bu hesaba borç kaydedilir. Normal maliyet yöntemi uygulayan işletmelerde, sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranını aşan tutarları bu hesaba değil, “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarılır. Üretimini tamamlayıp mamule dönüşen tutarlar bu hesaba alacak kaydedilerek mamul hesabına aktarılır.

### **152 Mamuller**

Bu hesap, üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Üretimi tamamlanan mamuller ambarlara alındığında “151 Yarı Mamuller” hesabı ya da maliyet hesaplarından yapılan doğrudan aktarımlarda (örneğin, maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmelerde “700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı” karşılığında) bu hesaba borç kaydedilir. Mamullerin satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi ya da kayıttan silinmesinde bu hesaba alacak kaydedilir.

### **153 Ticari Mallar**

Bu hesap, herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satılmak amacı ile işletmeye alınan ticari malların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Satın alınan ticari mallar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde, alış iadelerinde, satıcılardan sağlanan alış iskontolarının da ve kayıttan silindiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir.

### **154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri**

Bu hesap, hizmet işletmelerinde henüz tamamlanmamış hizmet üretimleri için yapılan harcamaların bu harcamalara ilişkin hasılat kaydedilene kadar izlenmesinde kullanılır. Devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmeleri kapsamında bu sözleşmelerden elde edilen hasılatın TFRS 15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 uyarınca edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği ölçüde kaydedildiği durumlarda bu hesap kullanılmaz; gerektiğinde 14 ve 24 üncü gruplarda yer alan hesaplar kullanılır.

Bu hesap, “151 Yarı Mamuller” hesabının fonksiyonunu hizmet sektörü için yerine getirir.

#### **İşleyişi:**

Dönem sonlarında hizmetin henüz tamamlanmamış ve hasılat doğuran olayın gerçekleşmemiş olması durumunda maliyet hesaplarında izlenen ilgili hizmet üretim maliyetleri bu hesaba aktararak hesaba borç kaydı yapılır. Hizmet tamamlandığında ise bu hesaba alacak “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabına borç kaydedilir.

### **155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri**

Bu hesap, hizmet işletmelerinde üretimi tamamlanmış ancak henüz satış hâsılatı doğmamış hizmet maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap nitelik bakımından mamul stokları hesabına benzer. Örneğin; bir yapımcı firmanın satmak üzere bir program çekmesi, ancak programın çekimi tamamlanmasına rağmen henüz programın satılmamış olması durumunda bu hesap kullanılır. Hesap, üretilen hizmet türüne göre proje ve program bazında bölümlenir.

#### **İşleyişi:**

“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabı alacağıyla ya da doğrudan maliyet hesaplarından yapılan aktarımlarla tamamlanmış hizmet maliyetleri bu hesaba borç kaydedilir. Hizmet sunulduğunda bu hesaba alacak “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabına borç kaydedilir.

### **156 Yoldaki Stoklar**

Bu hesap, mülkiyeti ve riskleri işletmeye geçmekle beraber henüz işletme depolarına alınmamış yoldaki stokların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Stoklar, işletme mülkiyetine geçtiğinde bu hesaba borç, mallar işletmeye geldiğinde alacak kaydedilerek stokun türüne uygun olarak ilgili stok hesabına aktarılır.

### **157 Diğer Stoklar**

Bu hesap yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Elde edilen stoklar bu hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

### **158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, stoklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabının borcuna kaydedilir.

Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; bu hesaba borç kaydedilerek, ilgili stokun kayıtlı değerinden mahsup edilir. Daha önce değer düşüklüğü hesaplanıp karşılık ayrılan stok kalemlerinin koşulların değişmesi nedeniyle değer düşüklüğü riski ortadan kalkmış ise; daha önce ayrılan karşılık iptal edilir ve “627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)” hesabına aktarılarak bu hesaba borç yazılır. Karşılık iptalleri, karşılığın ayrıldığı aynı hesap döneminde olması durumunda, iptal edilen tutarlar, dönem içinde ayrılan karşılık giderleri tutarından mahsup edilir.

### **159 Verilen Sipariş Avansları**

Bu hesap, yurtiçinden ya da yurtdışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlenmesinde kullanılır. Sipariş avansı ile ilgili giderler de bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.

### **16 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ**

Bu grup, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan ve bu işleri dolayısıyla ortaya çıkan hasılat ve maliyeti tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanarak kaydeden işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesaplardan oluşur. TFRS'yi ya da BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler bu grubu kullanmaz. Bu grup, yıllara yaygın inşaat işleri için yaptıkları harcamaları ve hakediş gelirlerini işin tamamlama düzeyine göre değil de iş bitiminde geçici kabulün yapılmasıyla kar veya zarara aktaran işletmeler tarafından kullanılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

#### **160 - 167 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

Bu hesaplar, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaplar proje bazında izlenir. İşletmenin satın alma üzere bina inşa etmesi halinde bu hesap değil “151 Yarı Mamuller” hesabı kullanılır. İşletmenin kullanılmak üzere inşa ettiği binanın maliyeti ise “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları” hesabında oluşturulur.

İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 160-167 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkân vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda, her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defteri kebir hükmündedir.

#### **İşleyişi**

Üstlenilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir harcama yapıldığında önce ilgili maliyet hesabının o inşaat veya onarım işi için açılmış tali hesabına ve maliyet çeşidi hesabına borç yazılır. Dönem içinde yapılan pazarlama-satış giderleri “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabına, genel yönetim giderleri “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına, finansman giderleri de “780 Finansman Giderleri” hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında ilgili maliyet hesabında toplanan üretim maliyetleri işin devam etmesi durumunda bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında faaliyet giderlerinden ve finansman giderlerinden bu inşaat ve onarım işleri ile ilgili olan ortak gider payları 751, 761, 771, 781 nolu yansıtma hesapları alacağı ile bu hesabın borcuna kaydedilir. Ortak giderlerin dağıtımında 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanu'nun 43 üncü maddesinde belirtilen esaslara uyulur.

160-167 nolu hesaplarda biriken maliyet, geçici kabulün yapılması ile “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabına devredilir. Faaliyet giderleri ile ilgili olan tutarlar ise bu hesapların alacağı karşılığında 630, 631, 632, 660 ve 661 nolu hesaplardan ilgili olanın borcuna aktarılır. Geçici kabulde, “350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında toplanan gelirler ise “600 Yurtiçi Satışlar” ya da “601 Yurtdışı Satışlar” hesabına devredilerek işin kar veya zararı hesaplanır.

### **168 Yıllara Yaygın İnşaat Enfasyon Düzeltme Hesabı**

Bu hesap; enfasyon muhasebesi uygulandığı dönemlerde, yıllara yaygın inşaat işleri dolayısıyla satın alma gücünde meydana gelen azalışların, geçici kabule kadar bekletilmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi**

Cari dönemlerde enfasyon düzeltmeleri sonucu satın alma gücünde meydana gelen azalışlar nedeniyle ortaya çıkan zararlar bu hesaba borç yazılarak bekletilir. Geçici kabulün yapılması ile bu hesapta biriken satın alma gücü zararları “679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enfasyon Düzeltme Zararları) (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **169 Taşeronlara Verilen Avanslar**

Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesinde kullanılır.

Hesabın kalanı 160-167 nolu hesapların kalanlarıyla birlikte inşaat ve onarım taahhüt işlerine bağlanmış fon miktarını gösterir.

#### **İşleyişi**

Taşeronlara avans verildiğinde bu hesaba borç, avansın taşeronun yaptığı işe mahsubunda ise alacak kaydedilir.

### **17 CANLI VARLIKLAR**

Bu grup, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların ayrı bir şekilde izlenmesi durumunda bu varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur. Bu grup, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır.

Tarımsal faaliyet, satma amacıyla veya tarımsal ürün ya da ilave canlı varlıklar elde edilmesi amacıyla canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasatının bir işletme tarafından yönetimini; tarımsal ürün, işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürününü; canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkileri; hasat, ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesini; biyolojik dönüşüm, canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecini ifade eder.

Canlı varlıklardan hasatı yapılan ürünler (yumurta, et ürünleri, meyveler vb.) ile yaşam süreci sona erenler Canlı Varlıklar grubunda değil Stoklar grubunda izlenir. Ayrıca biyolojik dönüşüm olmaksızın canlı varlıkların olduğu gibi alınıp satılması halinde bunlar da Stoklar grubunda izlenir.

Canlı varlıkların özellikleri göz önünde tutularak, dönen ve duran varlıklar sınıfında bu varlıklar için özel bir grup oluşturulmuştur. En çok on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde satılacak ya da canlı olma niteliğini kaybedecek varlıklar dönen varlıklarda izlenir.

Canlı varlıkların maliyetleri önce 7 nci grup hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında ise bu gruptaki hesaplara yansıtılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

### **170 Tarla Bitkileri**

Bu hesap, işletmede yetiştirilen buğday, arpa, mercimek vb. tek yıllık tarla bitkileri için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesap; tarla bitkisi için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen olgunlaşmış tarla bitkisinin tarladan satın alınmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; tarla bitkilerinin herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, bitkilerinin hasat edilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) bitkilerin değerinde bir azalış tespit edildiğinde alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **171 Bahçe Bitkileri**

Bu hesap; işletmede yetiştirilen domates, marul, salatalık, patlıcan ve kabak gibi sebzeler için katılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesap; bahçe bitkisi için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen olgunlaşmış bahçe bitkisinin bahçeden satın alınmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlandırılır; bahçe bitkilerinin herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, bitkilerinin hasat edilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) bitkilerin değerinde bir azalış tespit edildiğinde alacaklandırılır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **172 Büyükbaş Hayvanlar**

Bu hesap, on iki ay içerisinde elden çıkartılacak inek, dana, at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesap; büyükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **173 Küçükbaş Hayvanlar**

Bu hesap, on iki ay içerisinde elden çıkartılacak koyun, keçi gibi küçükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Hesap; küçükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetmiş küçükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; küçükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) küçükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **174 Kanatlı Hayvanlar**

Bu hesap, on iki ay içerisinde elden çıkartılacak tavuk, hindi ve bildircin gibi kanatlı kümes hayvanlar ile arıcılık faaliyeti için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Hesap; kanatlı hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetmiş kanatlı hayvanların satın alınmasında, çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; kanatlı hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) kanatlı hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **175 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar**

Bu hesap, işletmede yetiştirilen ve on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde elden çıkartılacak her türlü balık ve diğer su ürünleri ile yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına alınmayan ve tanımı yapılmamış diğer canlı varlıklar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesap; su ürünleri ve diğer canlı varlıklar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş su ürünlerinin ve yetiştirilmiş diğer canlı varlıkların satın alınmasında, çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; su ürünlerinin veya diğer canlı varlıkların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalışlar dolayısıyla alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **176 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, maliyet yönetim kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Canlı varlıkların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile izlenmesi durumunda bu hesap kullanılmaz, değer artış veya azalışları doğrudan ilgili canlı varlık hesabında izlenir.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan canlı varlık kaleminin elden çıkarılmasında ya da işletme içinde kullanılmasında veya tahmin değişikliğine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararı iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında açılacak Konusu Kalmayan Karşılıklar alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

Canlı varlıkların elden çıkarılması durumunda bu hesap ilgili canlı varlık hesabı ile birlikte kapatılır.

**177**

**178**

### **179 Verilen Sipariş Avansları**

Bu hesap, satın alınacak canlı varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlenmesinde kullanılır. Sipariş avansı ile ilgili giderler de bu hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

Avans ödemesi yapıldığında hesaba borç; ilgili canlı varlık aktifleştirildiğinde ise canlı varlığın izlendiği hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.



## **18 PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek on iki aya ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da gelecek on iki ay içinde alacak niteliği kazanacak ya da tahsil edilecek olan gelirlerden oluşur. Ayrıca sayım noksanları ve bu amaçla ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları da bu grupta açılan hesaplarda izlenir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

### **180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler**

Bu hesap, gelecek hesap dönemlerine ait peşin ödenen giderlerin on iki aydan kısa süreye ait kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Gelecek aylarda ilgili gider veya maliyet hesaplarına borç kaydedilecek peşin olarak ödenen giderler, bu hesabın borcuna kaydedilir. İlişkin olduğu aylarda bu hesaba alacak verilmesiyle ilgili gider hesabına aktarılır. Dönem sonlarında, duran varlıklar içerisinde “280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler” hesabında izlenen gider tutarlarının izleyen dönemin on iki aya isabet eden tutarları, bu hesabın borcuna aktarılır.

### **181 Gelir Tahakkukları**

Bu hesap, üçüncü kişilerden tahsil edilmesi ya da kesinleşmesi üzerine ait oldukları hesaba kesin borç kaydı bir sonraki hesap döneminde yapılacak olan ancak içinde bulunulan faaliyet döneminde tahakkuk etmiş gelirlerin izlenmesinde kullanılır. Ancak tahakkuk eden gelirlerin doğrudan ilgili hesabın borcuna kaydedildiği durumlarda (örneğin; banka mevduatlarına ilişkin faiz tahakkuklarının doğrudan bankalarla ilgili hesaba borç kaydedildiği durumlarda) bu hesap kullanılmaz.

#### **İşleyişi:**

Dönem sonlarında, cari döneme ait olarak hesaplanan gelir tutarları, ilgili hâsılat veya gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Ayrıca daha önceki dönemlerde “281 Gelir Tahakkukları” hesabına kaydedilen tutarların izleyen cari dönemde tahsil edilecek veya kesinleşecek kısımları bu hesabın borcuna “281 Gelir Tahakkukları” hesabının alacağına kaydedilir. Sonraki dönemde, alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık ilgili hesapların borcuna aktarılarak kapatılır.

### **182 Önceden Yapılan İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri**

Bu hesap, TFRS 15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 uyarınca inşa (taahhüt) ve hizmet sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlarını bu sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kaydeden işletmelerin, bu sözleşmeler kapsamında gelecekteki faaliyetlerle ilgili katlandıkları ve yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayan maliyetlerin izlenmesinde kullanılır. Gelecekteki faaliyetlerle ilgili katlanılan maliyetler, cari dönemde işin tamamlanma düzeyinin hesaplanmasında dikkate alınmaz ve bu maliyetler cari dönemde kar veya zarar hesaplarına yansıtılmaz, bunun yerine bir varlık olarak bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

İnşa (taahhüt) ve hizmet sözleşmeleri kapsamında harcamalar yapıldıkça, ilgili maliyet hesabına borç kaydedilir. Bunlardan gelecekteki faaliyetlerle ilgili olanlar, maliyet hesaplarından bu hesaba aktarılır.

Sonraki dönemlerde ilgili faaliyet gerçekleştirildiğinde bu hesaptaki tutarlar kullanılan maliyet hesabına aktarılarak hesap kapatılır.

**183**

**184**

**185**

**186**

**187**

#### **188 Sayım ve Tesellüm Noksanları**

Bu hesap, sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok, canlı varlık ve maddi duran varlıklar vb. noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Noksanlığın ortaya çıkması ile hesaba borç, noksanlığın nedeninin bulunması, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

#### **189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)**

Bu hesap; “188 Sayım ve Tesellüm Noksanları” hesabına kaydedilen sayım ve tesellüm noksanlarından henüz araştırılması tamamlanamamış ve bu nedenle kapatılmamış olanların tutarı kadar ayrılacak olan karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Sayım ve tesellüm noksanlarına ilişkin olarak ayrılan karşılık tutarı bu hesaba alacak, noksanlığın stoklarla ilgili olması durumunda “629 Diğer Giderler (-)” hesabına, noksanlığın diğer varlıklarla ilgili olması durumunda ise “659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir. Karşılık nedeninin bulunmaması ve işletme bünyesinde zarar olarak üstlenilmesi halinde “188 Sayım ve Tesellüm Noksanları” hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Noksanlık, sorumludan tahsil edilmiş veya noksanlığa neden olan ilgili hesapla düzeltilmiş ise; ayrılan karşılık tutarı, iptalin sonraki hesap döneminde olması durumunda, “629 Diğer Giderler (-)” hesabına (noksanlık stoklarla ilgiliyse) ya da “649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabında (noksanlık diğer varlıklarla ilgiliyse) açılacak konusu kalmayan karşılıklar alt hesabına devredilerek, iptalin aynı dönemde olması durumunda ise dönem içinde ayrılan karşılık giderleri tutarından mahsup edilerek kapatılır.

#### **19 (190- 195) DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**

Bu grup, dönen varlıklara ilişkin yukarıda belirtilen gruplara girmeyen diğer çeşitli dönen varlık kalemleri için açılmış 190-195 nolu hesaplardan oluşur. 196-199 nolu hesaplar, TFRS 5 kapsamında ortaya çıkan varlıkların izlenmesinde kullanılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

### **190 Devreden KDV**

Bu hesap, bir dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden katma değer vergisinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

“191 İndirilecek KDV” hesabının “391 Hesaplanan KDV” hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki kalanı dönem sonlarında söz konusu hesaplara karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler alacak kaydedilir.

### **191 İndirilecek KDV**

Bu hesap, her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında cari dönemde ödenen katma değer vergisinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Mal ve hizmet alımlarından doğan indirilecek katma değer vergisi bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen KDV bu hesaba alacak yazılır.

### **192 Diğer KDV**

Bu hesap, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisinin (ertelemenin on iki ay içerisinde olması halinde) izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi pasifteki ilgili hesabın alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

### **193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar**

Bu hesap, mevzuat gereğince peşin ödenen ve on iki ay içerisinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergilerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Peşin ödenen ve on iki ay içerisinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler, bu hesaba borç yazılır. Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıklarından indirimi yapılacak olanlar, dönem sonlarında “37 (372 – 379) Karşılıklar” grubunda bulunan “371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)” hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılabilecek tutar “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

### **194 Verilen İş ve Personel Avansları**

Bu hesap, işletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avansları ile personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

İş avansları açısından; avans verildiğinde bu hesaba borç; avans alanın ibraz ettiği harcama veya ödeme belgelerine dayanılarak ilgili hesapların borcu karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Personel avansları açısından; yapılan ödemeler bu hesaba borç; nakden iadeler ile istihkaklardan kesilen tutarlar ve tevdi edilen belgeler tutarı alacak kaydedilir.

### **195 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar**

Bu hesap, diğer dönen varlık hesaplarının içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli dönen varlıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Diğer çeşitli dönen varlıklarda meydana gelen artışlar bu hesaba borç, azalışlar ise alacak kaydedilir.

### **19 (196-199) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIKLAR**

#### **(Bu grup TFRS'yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılır)**

Bu grup, TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* kapsamında; satış amaçlı elde tutulan olarak ya da ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlıklar için açılmış 196-199 nolu hesaplardan oluşur.

Bu grup, TFRS'yi uygulamayan işletmeler tarafından kullanılmaz.

TFRS 5 uyarınca, defter değeri sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtasıyla geri kazanılacak olması nedeniyle satış amaçlı olarak sınıflandırılmış duran varlıklar ve elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlıklar bu grupta gösterilir. Ayrıca ortaklara dağıtım yönünde taahhütte bulunulan duran varlıklar ya da elden çıkarılacak gruplar, TFRS 5 uyarınca ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan duran varlıklar ya da elden çıkarılacak gruplar olarak sınıflandırılır, bu varlıklar ile elden çıkarılacak gruplarda yer alan varlıklar da bu hesap grubunda gösterilir.

Ekonomik ömrünü tamamladığından ya da teknolojik olarak demode olmasından dolayı kullanım dışı bırakılan ve hurda değeriyle elden çıkartılacak duran varlıklar bu gruptaki hesaplarda değil “296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar” hesabında izlenir.

TFRS 5’de tanımı yapılan durdurulan faaliyetlere ilişkin kazanç ve kayıplar hariç olmak üzere, satış amaçlı (ya da ortaklara dağıtım amacıyla) elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların veya elden çıkarılacak grupların satış maliyetleri (ya da dağıtım maliyetleri) düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı üzerinden ölçülmesi ya da elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan kazançlar “649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına, kayıplar ise “659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabına kaydedilir. Ancak elden çıkarılacak grup içerisinde yer almasına rağmen TFRS 5’in ölçüm hükümleri kapsamında olmayan varlıkların (örneğin; stokların) elden çıkarılacak gruba dâhil edildiği andaki ölçümü ile hesap dönemi sonundaki yeniden ölçümlerinde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar (örneğin; stok değer düşüklüğü karşılıkları), bu varlıkların bireysel olarak değerlemesi yapıldığında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar hangi hesapta kaydediliyorsa (Örneğin; “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabı) o hesaba kaydedilir ve karşılığında bu grupta yer alan ilgili hesabın (“197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar” ya da “198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar” hesabının) borcuna ya da alacağına gerekli kayıt yapılır.

Diğer taraftan durdurulan faaliyet niteliği taşıyan varlıkların ya da elden çıkarılacak grubun (grupların) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı üzerinden ölçülmesi ya da elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan kazançlar “687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları” hesabına, kayıplar ise “688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları (-)” hesabına kaydedilir. Durdurulan faaliyet tanımını karşılayan elden çıkarılacak grup içerisinde yer almasına rağmen TFRS 5’in ölçüm hükümleri kapsamında olmayan varlıkların (örneğin; stokların) elden çıkarılacak gruba dâhil edildiği andaki ölçümü ile hesap dönemi sonundaki yeniden ölçümlerinde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar (örneğin; stok değer düşüklüğü karşılıkları), durdurulan faaliyetlerin temel gelir ve gider unsurlarının izlendiği hesaplara (örneğin; “681 Durdurulan Faaliyetler – ” hesabına) kaydedilir ve karşılığında “199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar” hesabının borcuna ya da alacağına gerekli kayıt yapılır.

Elden çıkarılacak varlıkların ya da grupların satışının bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer tespit edilirken satış maliyetleri iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülür. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan artışlar, finansal gider olarak “673 Diğer Faiz Giderleri” hesabına (elden çıkarılacak grubun durdurulan faaliyet tanımını karşılaması durumunda ise “686 ” hesabına) borç kaydedilir.

Bu grupta yer alan 196-199 nolu hesaplar aşağıdaki gibidir:

#### **196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar**

Bu hesap; TFRS 5 kapsamında bireysel olarak satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar gibi duran varlıkların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Duran varlık, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığında; defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden küçük olanı üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. İlgili varlık elden çıkartıldığında veya satış amaçlı elde tutulan duran varlık niteliğini kaybettiğinde hesaba alacak kaydedilir.

#### **197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar**

Bu hesap; TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlıkların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, elden çıkarılacak gruplar itibariyle alt hesaplara ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Elden çıkarılacak grup satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığında, bu gruba ilişkin varlıklar TFRS 5 uyarınca belirlenen ölçüm hükümleri uygulanarak bulunan değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. İlgili grup elden çıkarıldığında ya da satış amaçlı elde tutulan grup niteliğini kaybettiğinde hesap alacaklandırılır.

#### **198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar**

Bu hesap, TFRS 5 kapsamında ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların ve bu şekilde sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlıkların izlenmesinde kullanılır. Hesap bireysel olarak ortaklara dağıtmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkları topluca ve ortaklara dağıtılacak her bir grubu ayrı ayrı gösterecek şekilde alt hesaplara ayrılabilir.

**İşleyişi:**

Bir duran varlık veya elden çıkarılacak gruba ilişkin varlıklar, ilgili varlık veya grup ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırıldığında; TFRS 5 uyarınca belirlenen ölçüm hükümleri uygulanarak bulunan değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. İlgili varlık ya da grup ortaklara dağıtıldığında veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan duran varlık veya grup niteliğini kaybettiğinde hesaba alacak kaydedilir.

**199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar**

Bu hesap; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıkların ya da elden çıkarılacak grupların TFRS 5'de tanımlanan durdurulan faaliyet tanımını karşılamaları durumunda, bu varlıkların ya da bu gruplara ilişkin varlıkların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap durdurulan faaliyetler itibariyle alt hesaplara ayrılabilir.

**İşleyişi:**

Durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıklar, ilgili varlıklar veya grup satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığında, TFRS 5 uyarınca belirlenen ölçüm hükümleri uygulanarak bulunan değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. İlgili varlıklar veya grup elden çıkarıldığında ya da satış amaçlı elde tutulan varlık veya grup niteliğini kaybettiğinde hesaba alacak kaydedilir.

TASLAK

## 2 DURAN VARLIKLAR

İşletmenin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre duran varlık olarak gösterilmesi gereken ve ilke olarak on iki ay ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıklar bu sınıfta gösterilir.

Duran varlıklar; finansal yatırımlar, ortaklıklardaki yatırımlar (bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar), ticari alacaklar, diğer alacaklar, devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, canlı varlıklar, peşin ödenmiş (gelecek aylara ait) giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar şeklinde bölümlenir.

### 20 (200-208) FİNANSAL YATIRIMLAR

Bu grup, normal koşullarda on iki aydan daha uzun bir sürede paraya dönüştürülmesi beklenen menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımların, bir yıldan uzun vadeli banka mevduatlarının ve kullanımında kısıt bulunan bir yıldan uzun vadeli banka mevduat hesaplarının izlendiği hesaplardan oluşur. Bu grupta menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımların izlendiği hesaplar ölçüm esasına göre sınıflandırılmış, ayrıca teminata verilen finansal yatırımların ayrı bir hesapta izlenmesi öngörülmüştür.

İşletmenin diğer şirketlere ortak olmak amacıyla yaptığı uzun vadeli yatırımlardan bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletme niteliğini taşıyanlar bu grupta değil, “21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)” grubunda izlenir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur:

#### 200 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen ve dönem sonlarında gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin kar veya zarara yansıtıldığı finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

Bu hesapta izlenen finansal yatırımlar, menkul kıymetin türüne göre bölümlenerek alt hesaplarda izlenebilir.

#### İşleyişi:

Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal yatırımların ediniminde veya bir finansal yatırımın daha sonradan bu şekilde sınıflandırılmasında bu hesaba borç, ilgili finansal yatırımlar elden çıkarıldığında, yeniden sınıflandırıldığında veya dönen varlıklara aktarıldığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dönemler itibarıyla finansal yatırımlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları; bu hesaba borç, “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabına alacak kaydedilir. Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerindeki azalışlar ise bu hesaba alacak, “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına borç kaydedilir. Doğrudan bu hesaptan satışı yapılan finansal yatırımların elden çıkarılmasından ortaya çıkan kar “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar”, zarar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesaplarına kaydedilir.

## 201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar

Bu hesap; TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen ve dönem sonlarında gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerin diğer kapsamlı gelire yansıtıldığı finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

TFRS 9 uyarınca bir finansal varlık aşağıdaki her iki şartın birden sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülür:

- Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması ve
- Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması.

Bu hesap planında yukarıdaki iki şartı sağlayan finansal yatırımlar gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlar olarak ifade edilmiştir.

Diğer taraftan işletmeler tercihe bağlı olarak bazı özkaynak araçlarına yapılan yatırımlarını da ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülebilirler.

Bu hesapta yukarıda belirlenen hem gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan hem de özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar izlenir.

### İşleyişi:

Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımların ediniminde veya bir finansal yatırımın daha sonradan bu şekilde sınıflandırılmasında bu hesaba borç, ilgili finansal yatırımlar elden çıkarıldığında, yeniden sınıflandırıldığında veya dönen varlıklara aktarıldığında bu hesaba alacak kaydedilir. Cari dönemde bu finansal yatırımlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları (azalışları) bu hesaba borç (alacak) kaydedilirken karşılığında, değer düşüklüğüne ilişkin kazanç ve kayıplar ile kur farkı kazanç ve kayıpları hariç olmak üzere “813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına alacak (borç) kaydedilir. “813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına kaydedilmeyen değer düşüklüğüne ilişkin kazanç ve kayıplar ile kur farkı kazanç ve kayıpları türlerine göre ilgili kar veya zarar hesaplarına aktarılır. Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında ortaya çıkan kar “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar”, zarar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesaplarına kaydedilir.

Diğer taraftan gerçeğe uygun değer değişimleri diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülmesi tercih edilen özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar elde edildiğinde bu hesaba borç, ilgili finansal yatırımların elden çıkarılması halinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönemler itibarıyla bu finansal yatırımlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları (azalışları) bu hesaba borç (alacak) kaydedilirken karşılığında, “800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabına alacak (borç) kaydedilir. Bu finansal yatırımların elden çıkarılması durumunda “550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabında izlenen birikmiş kazanç veya kayıplar kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmaz.



Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelirlere yansıtılarak ölçülen tüm finansal yatırımlardan elde edilen kar payı gelirleri “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar” kalemine alacak kaydedilir.

## **202 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar**

Bu hesap uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

Bu hesapta izlenen finansal yatırımlar, menkul kıymetin türüne göre bölümlenerek alt hesaplarda izlenebilir.

### **İşleyişi:**

Etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetle izlenen finansal yatırımların ediniminde veya bir finansal yatırımın daha sonradan bu şekilde sınıflandırılmasında bu hesaba borç, ilgili finansal yatırımların elden çıkarılmasında, yeniden sınıflandırılmaları halinde veya dönen varlıklara aktarılmasında hesaba alacak kaydedilir. Bu grupta sınıflandırılan finansal yatırımların sonraki ölçümlerinde, itfa edilmiş maliyet yöntemi uygulanarak tespit edilen döneme ilişkin faiz gelirleri bu hesaba borç, “661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. Doğrudan bu hesaptan satışı yapılan finansal yatırımların elden çıkarılmasından ortaya çıkan kar “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar”, zarar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesaplarına kaydedilir. İtfa edilmiş maliyet ile ölçülen finansal yatırımlara ilişkin değer düşüklüğü kazanç veya kayıpları için ayrılan karşılık tutarları bu hesapta değil, “208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının bu hesap için açılacak ilgili alt hesabında alacak kaydedilerek izlenir.

## **203 Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesinin maliyet bedeli üzerinden ölçüme izin vermesi durumunda bu yöntemle ölçülen finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, TFRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılmaz.

Bu hesapta izlenen finansal yatırımlar, menkul kıymetin türüne göre bölümlenerek alt hesaplarda izlenebilir.

### **İşleyişi:**

Maliyetle ölçülen finansal yatırımların ediniminde bu hesaba borç kaydedilir. Finansal yatırımlar elden çıkarıldığında, hesaba kayıtlı değeri ile alacak kaydedilir. Satış fiyatı ile kayıtlı değer arasındaki olumlu fark “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak, olumsuz fark ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir. Maliyetle ölçülen finansal yatırımların geri kazanabilir tutarının maliyet bedelinin altına düşmesi durumunda ayrılacak değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil “208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının bu hesap için açılacak ilgili alt hesabında alacak kaydedilerek izlenir.

## **204 Teminata Verilen Finansal Yatırımlar**

Bu hesap, işletme portföyündeki finansal yatırımlardan çeşitli nedenlerle on iki aydan uzun bir süre teminata verilenlerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

Teminata verilen finansal yatırımlar, ilgili hesaplarından kayıtlı değerleri ile çıkartılarak bu hesaba borç kaydedilir. Bu finansal yatırımların dönem sonlarındaki ölçümleri, bunların teminata verilmeden önce ait olduğu hesabın niteliğine uygun olarak yapılır. Değerleme farkları ya da tahakkuk eden faizler, bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Teminata verilen finansal yatırımların geri alınması veya teminattan çıkarılması durumunda bu hesaba alacak, ilgili finansal yatırımlar hesabına borç kaydedilir. Teminata verilen finansal yatırımların elden çıkarılması durumunda bu hesaba alacak, elden çıkartma bedeli ile kayıtlı değer arasındaki olumlu fark “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabına, olumsuz farklar ise “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesabına kaydedilir.

### **205 Bankalardaki Vadeli Mevduat**

Bu hesap, bankalar nezdinde açılan mevduat hesaplarının vadelerinin 12 aydan fazla olması durumunda bu mevduatların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

Bankalara para olarak veya hesaba yatırılan tutarlar borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri ve vadeleri on iki ayın altına düşen ya da vadesiz mevduat hesaplarına aktarılan tutarlar alacak kaydedilir. Yabancı para cinsinden olan döviz tevdiat hesapları raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir. Raporlama dönemlerinde hesaba tahakkuk eden faizler hesabın borcuna, “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. Ancak MSUGT uygulayan işletmelerin tahakkuk eden faizleri “181 Gelir Tahakkukları / 281 Gelir Tahakkukları” hesabında izlemesi durumunda “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabı karşılığında “181 Gelir Tahakkukları / 281 Gelir Tahakkukları” hesabına borç kaydı yapılır.

### **206 Kullanımı Kısıtlanmış Banka Kalanları**

Bu hesap, kullanımına on iki aydan uzun bir süre blokaj konulan banka hesap tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Kullanım kısıtının ortadan kalkması durumunda hesap kalanı ilgili bankalar hesabına aktarılır.

### **İşleyişi**

“102 Bankalar” hesabı ile “115 Bankalardaki Vadeli Mevduat” ile “205 Bankalardaki Vadeli Mevduat” hesaplarının kullanımının kısıtlandığı durumlarda, kullanımına kısıt getirilen tutarlar bu hesaba borç ilgili banka hesaplarına alacak kaydedilir. Kullanım kısıtının ortadan kalkması halinde hesaptaki tutarlar bu hesaba alacak ilgili banka hesaplarına borç kaydedilir. Yabancı para cinsinden olan döviz tevdiat hesapları raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir. Raporlama dönemlerinde hesaba tahakkuk eden faizler hesabın borcuna, “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. Ancak MSUGT uygulayan işletmelerin tahakkuk eden faizleri “181 Gelir Tahakkukları / 281 Gelir Tahakkukları” hesabında izlemesi durumunda “660 Mevduat Faiz Gelirleri” hesabı karşılığında “181 Gelir Tahakkukları / 281 Gelir Tahakkukları” hesabına borç kaydı yapılır.

## 207 Diğer Finansal Yatırımlar

Bu hesap, yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer çeşitli uzun vadeli finansal yatırımların izlenmesinde kullanılır.

### İşleyişi:

Finansal yatırım edinildiğinde bu hesaba borç, herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında ise alacak kaydedilir.

## 208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca değer düşüklüğüne tabi olan menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımlarla ilgili olarak ortaya çıkan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Hesap; bu grupta yer alan finansal yatırım hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir.

### İşleyişi:

Finansal yatırımlarda meydana gelen değer düşüklükleri bu hesabın alacağına, “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan finansal yatırım elden çıkarıldığında veya tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi, “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabında açılacak konusu kalmayan karşılıklar (değer düşüklüğü karşılık iptallerinden karlar) alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

## 20 (209) TÜREV ARAÇLAR

Bu grup, on iki aydan daha uzun bir süre elde tutulacak türev araçların izlenmesinde kullanılan “209 Türev Araçlar” hesabından oluşur.

### 209 Türev Araçlar

Türev araçlar; diğer finansal araçlardan ayrı olarak bu hesapta izlenir. Bu hesap; alım-satım amaçlı veya finansal riskten korunma amacıyla, on iki aydan uzun vadeli yapılan türev sözleşmelerin izlenmesinde kullanılır. İşletmelerin türev finansal varlık (türev ürün sözleşmesi) edinmesinde başlangıç maliyetinin sıfır olması durumunda, bu hesaba herhangi bir kayıt yapılmaz, doğrudan finansal tablo dışı bilgi hesaplarında (nazım hesaplarda) izlenir. Finansal tablo dışı bilgi hesaplarında izlenen türev araçların değerlemeye tabi tutulmasından doğan ve varlık oluşturan farklar bu hesaba alınır. Bu hesaba kaydedilen değerlendirme farkları, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kar veya zarar tablosu veya özkaynak hesabı ile ilişkilendirilir.

### **İşleyişi:**

Finansal tablo dışı bilgi hesaplarında izlenen türev sözleşmelerinden doğan türev araçlar bu hesabın borcuna, bu varlıkların tahsilinde, sözleşmelerin sona ermesi ve elden çıkarılmasında ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Türev ürünlerin edinilmesinde yatırılan başlangıç teminatları ve ödenen primler de bu hesabın borcuna kaydedilir. Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesabın borcuna, türev finansal varlıkların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının (“644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” ya da “667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar” hesabı gibi) ya da bunların özkaynaklara yansıtıldığı durumlarda BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler için “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabının, TFRS’yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın (“811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” ya da “814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabı gibi) alacağına kaydedilir. Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları ise, bu hesabın alacağına, türev finansal varlıkların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının ya da bunların özkaynaklara yansıdığı durumlarda BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler için “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabının, TFRS’yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın borcuna kaydedilir.

## **21 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLAR (BAĞLI ORTAKLIKLAR, İŞTİRAKLER, İŞ ORTAKLIKLARI VE MÜŞTEREKEN KONTROL EDİLEN İŞLETMELERDEKİ YATIRIMLAR)**

Bu grup işletmenin diğer işletmelerin ekonomik ve finansal faaliyetlerine aktif olarak katılım sağlamak amacıyla yapmış olduğu ve uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme tanımını karşılayan yatırımların izlendiği hesaplardan oluşur.

### **210 İştiraklerdeki Yatırımlar**

Bu hesap, işletmenin, uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre iştirak tanımını karşılayan yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu yatırımlar uygulanan finansal raporlama çerçevesine göre gerçeğe uygun değeri üzerinden, birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür.

### **İşleyişi:**

İştirak için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya iştirakin payları edinildiğinde, edinim maliyeti üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. İştirak payları elden çıkarıldığında, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar grubuna aktarıldığında ya da payların elden çıkarılması dışında başka bir şekilde yatırım iştirak niteliğini kaybettiğinde hesaba alacak kaydedilir.

### **İştiraklerin özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda:**

İştirakin dönem net karı varsa işletmenin bu kardaki payları “645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar” hesabının alacağına bu hesabın borcuna, iştirakin dönem net zararı varsa işletmenin bu zarardaki payları “655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)” hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

TFRS'yi uygulayan işletmeler, iştirakin diğer kapsamlı gelirlerinde kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları bu kazanç veya kayıpların sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağına göre “807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” ya da “817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabına kaydeder, karşılığında da bu hesaba borç kaydı yapar.

BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler, iştirakin özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları “557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” ya da “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabında kaydeder, karşılığında da bu hesaba borç kaydı yapar.

MSUGT'u uygulayan işletmelerden özkaynak yöntemini kullananlar varsa, iştirakin özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları uygun olan bir özkaynak hesabına kaydeder.

İştiraktan elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak olarak kaydedilir.

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iştirakle ilgili olarak kaydedilen değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil, “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabında izlenir.

**İştiraklerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Dönemler itibarıyla iştiraklerdeki yatırımlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesaba borç, “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değer azalışları ise bu hesaba alacak, “656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)” hesabına borç kaydedilir.

İştiraktan elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydı yapılmaz, ilgili tutar “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir.

**İştiraklerin birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Sahip olunan iştirakin ilave payları edinilmediği ya da sahip olunan iştirak paylarının bir kısmı elden çıkarılmadığı sürece bu hesapta herhangi bir değişiklik yapılmaz. İştirakle ilgili olarak kaydedilen değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil, “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabında izlenir.

İştiraktan elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydı yapılmaz, ilgili tutar “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir.

İştiraklerin muhasebeleştirilmesinde uygulanan yönteme bakılmaksızın iştiraklerin elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan kazançlar “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak, zararlar ise “656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)” hesabına borç kaydedilir.

## 211 İş Ortaklıklarındaki veya Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar

Bu hesap, işletmenin, uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca özkaynak yöntemi kullanılarak, gerçeğe uygun değer üzerinden ya da birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi gereken müşterek anlaşmaların (müşterek girişimlerin) izlenmesinde kullanılır. Müşterek anlaşma (müşterek girişim); iki veya daha fazla tarafın müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı bir düzenlemedir. Bu tür müşterek anlaşmalar (müşterek girişimler) genel olarak, iş ortaklığı ya da müştereken kontrol edilen işletme olarak ifade edilse de bunlar için farklı terimler kullanılabilir.

### İşleyişi:

İş ortaklığı (müşterek kontrol edilen işletme) için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya iş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) payları edinildiğinde, edinim maliyeti üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. İş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) payları elden çıkarılması, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar grubuna aktarılması ya da payların elden çıkarılması dışında başka bir şekilde yatırımın iş ortaklığı (müşterek kontrol edilen işletme) niteliğini kaybetmesi halinde bu hesaba alacak kaydedilir.

### İş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda:

İş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) dönem net karı varsa işletmenin bu kardaki payları “645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar” hesabının alacağına bu hesabın borcuna, iş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) dönem net zararı varsa işletmenin bu zarardaki payları “655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)” hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

TFRS’yi uygulayan işletmeler, iş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) diğer kapsamlı gelirlerinde kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları bu kazanç veya kayıpların sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağına göre “807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırmayacak Paylar” ya da “817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesaplarına kaydeder, karşılığında da bu hesaba borç kaydını yapar.

BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler, iş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları “557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” ya da “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabında kaydeder, karşılığında da bu hesaba borç kaydını yapar.

MSUGT’u uygulayan işletmelerden özkaynak yöntemini kullananlar varsa, iş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları uygun olan bir özkaynak hesabına kaydeder.

İş ortaklığından (müşterek kontrol edilen işletmeden) elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak olarak kaydedilir.

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iş ortaklığıyla (müşterek kontrol edilen işletmeyle) ilgili olarak kaydedilen değer düşüklüğü karşılıkları bu hesaba değil, “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabında izlenir.

**İş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Dönemler itibarıyla iş ortaklığındaki (müşterek kontrol edilen işletmedeki) yatırımlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesaba borç, “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değer azalışları ise bu hesaba alacak, “656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)” hesabına borç kaydedilir.

İş ortaklığından (müşterek kontrol edilen işletmeden) elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydı yapılmaz, ilgili tutar “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir.

**İş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Sahip olunan iş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) ilave payları edinilmediği ya da sahip olunan iş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) paylarının bir kısmı elden çıkarılmadığı sürece bu hesapta herhangi bir değişiklik yapılmaz. İş ortaklığı (müşterek kontrol edilen işletme) ile ilgili olarak kaydedilen değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil, “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabında izlenir.

İş ortaklığından (müşterek kontrol edilen işletmeden) elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydı yapılmaz, ilgili tutar “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir.

İş ortaklığının (müşterek kontrol edilen işletmenin) muhasebeleştirilmesinde uygulanan yönteme bakılmaksızın iş ortaklığındaki (müşterek kontrol edilen işletmedeki) yatırımın elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan kazançlar “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak, zararlar ise “656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)” hesabına borç kaydedilir.

## **212 Bağlı Ortaklıklar**

Bu hesap, işletmenin, uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre bağlı ortaklık tanımını karşılayan yatırımların izlenmesinde kullanılır. Bu yatırımlar uygulanan finansal raporlama çerçevesine göre gerçeğe uygun değeri üzerinden, birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür.

### **İşleyişi:**

Bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya bağlı ortaklığın payları edinildiğinde, edinim maliyeti üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. Bağlı ortaklık payları elden çıkarıldığında, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar grubuna aktarıldığında ya da payların elden çıkarılması dışında başka bir şekilde yatırım bağlı ortaklık niteliğini kaybettiğinde hesaba alacak kaydedilir.



**Bağlı ortaklıkların özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda:**

Bağlı ortaklığın dönem net karı varsa işletmenin bu kardaki payları “645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar” hesabının alacağına bu hesabın borcuna, bağlı ortaklığın dönem net zararı varsa işletmenin bu zarardaki payları “655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)” hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

TFRS’yi uygulayan işletmeler, bağlı ortaklığın diğer kapsamlı gelirlerinde kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları bu kazanç veya kayıpların sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağına göre “807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” ya da “817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesaplarına kaydeder, karşılığında da bu hesaba borç kaydı yapar.

BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler, bağlı ortaklığın özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları “557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” ya da “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabında kaydeder, karşılığında da bu hesaba borç kaydı yapar.

MSUGT’u uygulayan işletmelerden özkaynak yöntemini kullananlar varsa, bağlı ortaklığın özkaynaklarında kaydettiği kazanç ve kayıplarından kendilerine düşen payları uygun olan bir özkaynak hesabına kaydeder.

Bağlı ortaklıktan elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak olarak kaydedilir.

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bağlı ortaklıkla ilgili olarak kaydedilen değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil, “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabında izlenir.

**Bağlı ortaklıkların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Dönemler itibarıyla bağlı ortaklık yatırımlarında meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesaba borç, “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değer azalışları ise bu hesaba alacak, “656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)” hesabına borç kaydedilir.

Bağlı ortaklıktan elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydı yapılmaz, ilgili tutar “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir.

**Bağlı ortaklıkların birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Sahip olunan bağlı ortaklığın ilave payları edinilmediği ya da sahip olunan bağlı ortaklık paylarının bir kısmı elden çıkarılmadığı sürece bu hesapta herhangi bir değişiklik yapılmaz. Bağlı ortaklıkla ilgili olarak kaydedilen değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil, “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabında izlenir.



Bağlı ortaklıktan elde edilecek kar payı veya diğer dağıtım tutarları tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydı yapılmaz, ilgili tutar “**646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar**” hesabına alacak kaydedilir.

Bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanan yönteme bakılmaksızın bağlı ortaklıkların elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan kazançlar “**646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar**” hesabına alacak, zararlar ise “**656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)**” hesabına borç kaydedilir.

**213**

**214**

**215**

**216**

**217**

#### **218 Ortaklıklardaki Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)**

Bu hesap, ortaklıklardaki yatırımlarla (bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, müştereken kontrol edilen işletmeler) ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, müştereken kontrol edilen işletmeler için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda ilgili yatırım hesabına borç kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir. Taahhüt yerine getirildikçe hesaba borç kaydedilir. Hesap, ortaklıklardaki yatırım hesaplarına uygun olarak alt hesaplara ayrılabilir.

#### **219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap maliyet ya da özkaynak yöntemi kullanılarak değerlendirilen bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlarla ilgili olarak ortaya çıkan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Hesap; bu grupta yer alan finansal yatırım hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Maliyet ya da özkaynak yöntemiyle değerlendirilen ortaklıklardaki yatırımlarda meydana gelen değer düşüklükleri bu hesabın alacağına, “**656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)**” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan ortaklık yatırımının elden çıkarılmasına ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “**656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)**” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi, “**646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar**” hesabında açılacak Konusu Kalmayan Karşılıklar (Değer düşüklüğü Karşılık İptallerinden Karlar) alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

## 22 TİCARİ ALACAKLAR

Bu grup, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde nakde dönüşmesi öngörülme (diğer bir ifadeyle duran varlık niteliği taşıyan) ve işletmenin esas faaliyetleri sonucu elde ettiği hasılatın tamamına veya bir kısmına ilişkin senetli ve senetsiz alacaklarının izlendiği hesaplardan oluşur. Genellikle ticari alacakların tahsili için geçen süre, işletmenin normal faaliyet döngüsünün bir parçasını oluşturduğundan ticari alacaklar, dönen varlık tanımını karşılamakla beraber istisnai durumlarda duran varlık niteliği taşıyabilir. Dönem sonlarında yapılacak değerlendirmelerle bu alacaklardan yapılması beklenen tahsilatların zamanlamasına bağlı olarak ticari alacakların dönen veya duran varlık olarak sınıflandırılması yapılır.

Esas faaliyet ilişkilerinden dolayı ana ortaklık, iştirak, iş ortaklığı, bağlı ortaklıklar ve kilit personel gibi ilişkili taraflardan olan alacaklar varsa, bu grupta açılan ilişkili taraflardan alacaklar hesabında ilişkili taraf kimliğine göre ayrıntılı olarak alt hesaplarda izlenir. Meslek odaları, vakıf, dernek gibi kuruluşların kuruluş amaçlarına ilişkin esas faaliyet gelirlerinden olan alacaklarından duran varlık niteliğinde olanlar da bu grupta izlenir.

Alacak hesaplarına, alacağın bütününe görmek adına nominal tutarları ile kayıt yapılır. Ancak alacaklara ilişkin ertelenmiş vade farkı tutarları, ertelenmiş vade farkı gelirleri düzeltici hesabına yansıtılarak alacakların finansal durum tablosunda itfa edilmiş maliyetle raporlanması sağlanmış olur. Aynı şekilde alacakların kısmen veya tamamen reeskonta tabi tutulması durumunda ertelenmiş vade farkı gelirleri düzeltici hesabı kullanılarak bu alacakların finansal durum tablosunda tasarruf değerleriyle raporlanması sağlanmış olur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### 220 Müşterilerden Alacaklar

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan hasılat karşılığında ortaya çıkan senetsiz alacaklardan duran varlık niteliğini taşıyanların izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Senetsiz alacağın doğması ile bu hesaba borç, dönen varlıklara aktarıldığında veya tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

### 221 Alacak Senetleri

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan hasılat karşılığında ortaya çıkan senede bağlanmış alacaklardan duran varlık niteliğini taşıyanların izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Alınan senet tutarları bu hesaba borç; dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edildiğinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

### 222 Alınan İleri Tarihli Çekler

Bu hesap, şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli alacak niteliği taşıyan ileri tarihli (vadeli) çeklerden duran varlık niteliği taşıyanların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

İşletme tarafından ileri tarihli çekler alındığında bu hesaba borç, dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edildiğinde veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

### **223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar**

Bu hesap; kredi kartıyla yapılan satışlar dolayısıyla banka ya da ilgili diğer finansal kuruluştan tahsil edilecek olan ve işletmenin muhasebe politikası gereği nakit benzeri olarak nitelendirmediği dolayısıyla ticari alacaklar içerisinde sınıflandırdığı duran varlık tanımını karşılayan alacakların izlenmesinde kullanılır.

Bununla birlikte kredi kartıyla ödemeye benzer şekilde mal ve hizmet satışları sonucu ortaya çıkan alacakların doğrudan müşteriden değil de müşterinin hizmetinden faydalandığı üçüncü taraf niteliğindeki bir işletmeden tahsil edileceği durumlarda da bu hesap kullanılır. Kullanılan ödeme aracına (banka kartları, sanal pos hizmetleri, ön ödemeli kartlar gibi) bağlı olarak bu hesap alt hesaplara ayrılabilir.

### **İşleyişi**

Kredi kartı ya da diğer bir ödeme aracıyla yapılan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan alacaklar bu hesaba borç kaydedilir. Söz konusu alacaklar nakit veya hesaben tahsil edildiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tür tahsilatlar nedeniyle ortaya çıkan komisyon giderleri “652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)” hesabına borç kaydedilir.

### **224 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin ilişkili taraflara (ortaklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, kilit yönetici personel vb. gibi) yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumlarından kaynaklanan hasılat karşılığında ortaya çıkan ve duran varlık niteliği taşıyan alacakların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Esas faaliyet alacağının doğması ile bu hesaba borç, dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

### **225 Üye Aidatlarından Alacaklar.**

Bu hesap; kooperatif, dernek, vakıf, sendika, meslek odaları vb. gibi kuruluşların üyelerinden olan duran varlık niteliğindeki alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Alacağın doğması ile bu hesaba borç, dönen varlıklara aktarıldığında ya da nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

### **226 Diğer Ticari Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen ve duran varlık niteliği taşıyan diğer çeşitli ticari alacakların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen alacaklar doğduğunda bu hesaba borç; dönen varlıklara aktarıldığında ya da nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

### **227 Şüpheli Ticari Alacaklar**

Bu hesap, tahsili şüpheli hale gelen ve olası tahsilatları on iki aydan daha uzun sürede gerçekleşmesi beklenen senetli ve senetsiz ticari alacakların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Olası tahsilatları on iki aydan daha uzun sürede gerçekleşmesi beklenen şüpheli ticari alacaklar, buldukları hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın tahsil edilmesi, tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi veya alacağı şüpheli hale getiren koşulların ortadan kalkması durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

### **228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz ticari alacakların tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek dönemlerde kar veya zarar hesaplarında gelir yazılacak vade farkı gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, ticari alacakları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirir. Hesap, ticari alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin (vade farkı gelirlerinin) izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre senetli alacakların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde de bu hesap kullanılır.

### **İşleyişi:**

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz ticari alacaklara ilişkin vade farklarının gelecek dönemlere isabet eden tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına aktarılmasında bu hesaba borç kaydedilir. Ticari alacak dönen varlıklara aktarıldığında söz konusu alacağa ilişkin bu hesapta yer alan gelecek dönemlere ait vade farkı tutarları “128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabına aktarılarak karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır.

Senetli alacaklara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak, “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” borç kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **229 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan ticari alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, , “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan alacağın tahsilinde ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu yapılan değer düşüklüğü karşılığı iptalinin karşılığın ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi , “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi “641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılığı aşan zarar “654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

Bu grupta yer alan ticari alacaklar dönen varlıklara aktarıldığında bunlarla ilgili olarak ayrılan karşılık tutarları da, “129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” şüpheli kısa vadeli şüpheli esas faaliyet alacakları karşılık hesabına aktarılır.

### **23 DİĞER ALACAKLAR**

Bu grup, on iki ay içinde nakde dönüşmesi öngörülme (diğer bir ifadeyle duran varlık niteliği taşıyan) ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki diğer işlemleri (ödünç verme, alınacak kar payları ve benzeri nedenler) dolayısıyla ortaya çıkan senetli, senetsiz alacakların izlendiği hesaplardan oluşur.

Vadesi on iki ayın altına düşen tutarlar bilanço tarihlerinde bu gruptan dönen varlıklardaki ilgili hesaplara aktarılır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **230**

#### **231 Ortaklardan Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki çeşitli işlemlerinden dolayı ortaklarından olan alacaklarından duran varlık niteliğinde olanların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Alacağın doğması halinde hesaba borç; dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

#### **232 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin ticari faaliyetleri dışındaki işlemleri (kar payı dağıtım ilanı, ödünç verme vb.) dolayısı ile bağlı ortaklıklarından, iştiraklerinden ve müşterek girişimlerinden olan ve duran varlık niteliği taşıyan alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Alacağın doğması halinde hesaba borç; dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

**233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme vb.) dolayısı ile ortaya çıkan ve “231 Ortaklardan Alacaklar”, “232 Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden (Anlaşmalardan) Alacaklar” ile “235 Personelden Alacaklar” hesaplarından herhangi birine dâhil edilemeyen, diğer ilişkili taraflardan olan duran varlık niteliğindeki alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Alacağın doğması halinde hesaba borç; dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

**234 Verilen Depozito ve Teminatlar**

Bu hesap, bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak işletme tarafından, on iki aydan daha uzun süre içerisinde geri alınmak üzere, üçüncü kişilere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi:**

Verilen depozito ve teminatlar bu hesabın borcuna, geri alınanlar, hesaba sayılanlar veya dönen varlıklara aktarılanlar alacağına kaydedilir.

**235 Personelden Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme vb.) dolayısıyla kilit yönetici personel (işletmenin faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan genel müdür, yönetim kurulu üyeleri vb. kişiler) ile diğer personelden olan duran varlık niteliğindeki çeşitli alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Alacağın doğması halinde hesaba borç; dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

**236 Diğer Çeşitli Alacaklar**

Bu hesap, işletmenin ticari olmayan ve yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen ilişkili taraflar dışındaki diğer taraflardan olan duran varlık niteliğindeki çeşitli alacakların izlenmesinde kullanılır. İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dışında diğer varlıkları ile ilgili gerçekleştirdiği işlemlerden doğan duran varlık niteliğindeki alacakları da (duran varlık satışından alacaklar gibi) bu hesapta izlenir.

**İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen alacaklar doğduğunda bu hesaba borç; dönen varlıklara aktarıldığında, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) alacak kaydedilir.

### **237 Şüpheli Diğer Alacaklar**

Bu hesap, tahsili şüpheli hale gelen ve olası tahsilatları on iki aydan daha uzun sürede gerçekleşmesi beklenen senetli ve senetsiz diğer alacakların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Olası tahsilatları on iki aydan daha uzun sürede gerçekleşmesi beklenen şüpheli diğer alacaklar, buldukları hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın tahsil edilmesi, tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi veya alacağı şüpheli hale getiren koşulların ortadan kalkması durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

### **238 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz diğer alacak tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek aylarda kar veya zarar hesaplarında gelir yazılacak vade farkı gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, diğer alacakları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirir. Hesap, diğer alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin (vade farkı gelirlerinin) izlenmesinde kullanılır. Hesap, ilgili olduğu alacak hesabına göre alt hesaplara ayrılabilir.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre diğer senetli alacakların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz diğer alacaklara ilişkin vade farklarının gelecek yıllara isabet eden tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri” hesabına aktarılmasında bu hesaba borç kaydedilir. Vadesi on iki ayın altına düşen tutarlar dönen varlıklara aktarıldığında bu tutarlara ilişkin bu hesapta yer alan gelecek dönemlere ait vade farkı tutarları “138 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabına aktararak karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir, kalan tutar zarar yazılır.

Senetli diğer alacaklara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak, “672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri” borç kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri” hesabına aktararak kapatılır.

### **239 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “678 Diğer Finansal Giderler (-)” hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan alacağın tahsilinde ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu yapılan değer düşüklüğü karşılığı iptalinin karşılığın ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi “678 Diğer Finansal Giderler (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi “668 Diğer Finansal Gelirler” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılığı aşan zarar “678 Diğer Finansal Giderler (-)” hesabına borç kaydedilir.

Bu grupta yer alan alacaklar dönen varlıklara aktarıldığında bunlarla ilgili olarak ayrılan karşılık tutarları da, “139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” şüpheli kısa vadeli şüpheli esas faaliyet alacakları karşılık hesabına aktarılır.

#### **24 (240-244) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR İLE İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARINA İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR**

Bu grupta yer alan devam eden inşaa, proje veya hizmet sözleşmelerine ilişkin varlıklarla ilgili hesaplar, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* ya da BOBİ FRS Bölüm 5 *Hasılat*’ı uygulayan, dolayısıyla hizmet ve inşaa (taahhüt) sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlarını bu sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kaydeden işletmeler tarafından hakedişe bağlanmamış (diğer bir ifadeyle alacak niteliği kazanmamış olan varlıkların) hasılatla ilişkin sözleşme varlıklarının izlenmesinde kullanılır.

Diğer taraftan, bu gruptaki imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar hesabı, kamu özel işbirliği (KÖİ) kapsamında gerçekleştirilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarından elde edilecek hasılat karşılığında kaydedilecek bedelin, inşaat ya da yenileme dönemi tamamlandıktan sonra finansal varlık olarak izlenmesi durumunda kullanılır. İnşaat ya da yenileme dönemleri süresince hasılat karşılığında kaydedilecek bedel bu hesapta değil, “240 Devam Eden İnşaa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabında izlenir.

Bu gruba 240–244 nolu hesaplar tahsis edilmiştir. 245–249 nolu hesaplar yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır.

#### **240 Devam Eden İnşaa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar**

Bu hesap, yıllara yaygın inşaa (taahhüt) işleri yapan işletmeler tarafından, dönem sonlarında TFRS 15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamında hasılat olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış olan uzun vadeli tutarların (diğer bir ifadeyle TFRS 15’de tanımlandığı şekliyle sözleşme varlıklarının) izlenmesinde kullanılır.

TFRS’yi ve BOBİ FRS uygulamayan işletmelerden yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapanlar ve bu işleri ile ilgili oluşan hasılat ve maliyeti tamamlanma düzeyine göre değil iş bitiminde geçici kabul yapılmasıyla kar veya zarara aktaran işletmeler bu hesabı kullanmazlar, bunlar bu işlerle ilgili oluşan maliyetlerini 17 nolu grupta tanımlanan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarında izler.



## **İşleyişi**

Her bir inşaat sözleşmesine ilişkin kayıtlar bu hesapta ayrı ayrı izlenir. Her hesap döneminde inşa (taahhüt) işinin tamamlanma düzeyine göre hesaplanan hasılat tutarı ilgili satış hesabına alacak kaydedilirken bu hesaba borç kaydedilir. Ancak daha önceden inşa işiyle ilgili “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında bir bakiyenin bulunması durumunda, hasılat karşılığında ilk olarak “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabına borç kaydı yapılır, varsa kaydedilen hasılat tutarının “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesap izlenen tutarlardan hakedişi düzenlenenler bu hesaba alacak kaydedilir. Hakedişe bağlanmış olan tutarlar bu hesapta değil niteliğine göre Ticari Alacaklar grubunda ya da ilgili diğer varlık gruplarında izlenir. Dönen varlıklara aktarımı yapılanlar “140 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları kapsamında tahsil edilecek bedeller için inşaat ya da yenileme dönemi boyunca bu hesaba kaydedilen sözleşme varlıkları, inşaat ya da yenileme dönemi tamamlandığında ilgili bedellerin finansal varlık olarak izlenmesi durumunda “142 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar / 242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar” hesabına, maddi olmayan duran varlık olarak izlenmesi durumunda maddi olmayan duran varlıklar grubundaki ilgili hesaba aktarılırken karşılığında bu hesap alacaklandırılır.

### **241 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar**

Bu hesap; devam eden proje veya hizmet sözleşmelerine ilişkin olarak dönem sonlarında TFRS 15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 kapsamında hasılat olarak kaydedilen; ancak henüz fatura kesilip alacak haline dönüşmemiş olan uzun vadeli tutarların izlenmesinde kullanılır.

## **İşleyişi:**

Her bir proje veya hizmet sözleşmesine ilişkin kayıtlar bu hesapta ayrı ayrı izlenir. Her hesap döneminde proje veya hizmet sözleşmesinin tamamlanma düzeyine göre hesaplanan hasılat tutarı ilgili satış hesabına alacak kaydedilirken bu hesaba borç kaydedilir. Ancak daha önceden proje veya hizmet sözleşmesiyle ilgili “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında bir bakiyenin bulunması durumunda, hasılat karşılığında ilk olarak “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabına borç kaydı yapılır, varsa kaydedilen hasılat tutarının “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesap izlenen tutarlardan hakedişi düzenlenenler bu hesaba alacak kaydedilir. Hakedişe bağlanmış olan tutarlar bu hesapta değil niteliğine göre Ticari Alacaklar grubunda ya da ilgili diğer varlık gruplarında izlenir. Dönen varlıklara aktarımı yapılanlar “141 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

### **242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar**

Bu hesap, TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*’nda öngörüldüğü gibi KÖİ kapsamında, kamuyla yapılan yol, köprü, hastane, hapisane, havalimanı, enerji tesisleri ve telekomünikasyon şebekeleri vb. kamu hizmetlerine ilişkin altyapıların yapılmasına ya da söz konusu altyapıların geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına katılımı sağlamak amacıyla düzenlenen imtiyazlı anlaşma sözleşmelerine ilişkin uzun vadede tahsil edilecek bedellerin, inşaat veya yenileme dönemi sonunda finansal varlık olarak kaydedildiği durumlarda bu varlıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

İmtiyazlı hizmet anlaşmaları kapsamında uzun vadede tahsil edilecek bedeller için inşaat ya da yenileme dönemi boyunca “240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabına kaydedilen sözleşme varlıkları, inşaat ya da yenileme dönemi tamamlandığında bu hesaba aktarılarak bu hesap borçlandırılır. Diğer taraftan inşaat veya yenileme dönemi tamamlandıktan sonra kaydedilecek hasılat karşılığında doğan alacak tutarları yine bu hesaba borç kaydedilir. Duran varlıklardan dönen varlıklara aktarılan tutarlar ile alacakların nakden veya hesaben tahsili halinde bu hesaba alacak kaydedilir.

### **243 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)**

Bu hesap; bu grupta yer alan alacak tutarlarının uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi durumunda, ilgili alacakların nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, bu grupta yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyetine indirger sağlar. Hesap, ilgili olduğu alacak hesabına göre alt hesaplara ayrılabilir.

### **İşleyişi:**

İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen hesaplara ilişkin vade farklarının gelecek dönemlere isabet eden tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına aktarılmasında bu hesaba borç kaydedilir. Bu grupta yer alan varlıklar dönen varlıklara aktarıldığında bu varlıklara ilişkin bu hesapta yer alan gelecek dönemlere ait vade farkı tutarları da “143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabına aktarılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır.

### **244 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak. “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına borç kaydedilir. Varlığın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde; gerçekleşmeyen kısım bu hesaba borç, aynı muhasebe döneminde ortaya çıkmış ise “651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak varlıktan yapılan tahsilâtlar, “641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Varlığın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılığı aşan zarar “654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

## **24 (245-249) YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER**

Bu grup, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ya da BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılan varlıkların izlenmesi için açılmış olan 245-249 nolu hesaplardan oluşur.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya kiralama yoluyla kiracı tarafından) elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkullerdir. Mal ve hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde bulundurulmuş gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılamaz. Ayrıca finansal kiralama yoluyla kiralamaya verilen gayrimenkuller de finansal kiralamaya verenin finansal tablolarında bu grup altında yer almaz.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak ölçülür. Bu gruptaki hesaplar yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm esasına göre sınıflandırılmıştır.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur:

#### **245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Bu hesap; gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Yatırım amacıyla edinilen gayrimenkuller maliyet bedeliyle veya TFRS 16 Kiralamalar ya da BOBİ FRS Bölüm 15 Kiralamalar uyarınca ilk kayda almada belirlenen değeri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. Diğer varlık gruplarından yatırım amaçlı gayrimenkuller grubuna transfer edilen gayrimenkuller ise, gerçeğe uygun değerleri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. Yatırım amaçlı gayrimenkul grubuna transfer edilen varlığın transfer öncesi “25 Maddi Duran Varlıklar” grubunda sınıflandırılan bir varlık olması durumunda bu varlığın transfer öncesi net defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kar veya zarar tablosu hesaplarına değil özkaynaklarda yer alan “801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)” hesabına kaydedilir.

Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerde meydana gelen artışlar bu hesaba borç, “647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalışlar ise bu hesaba alacak, “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılmasında, diğer varlık gruplarına transferinde veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarılmasında (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından) bu hesaba alacak kaydedilir.

#### **246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Bu hesap; maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi**

Yatırım amacıyla edinilen gayrimenkuller maliyet bedeliyle veya TFRS 16 Kiralamalar ya da BOBİ FRS Bölüm 15 Kiralamalar uyarınca ilk kayda almada belirlenen değeri üzerinden bu hesaba borç kaydedilir. Diğer varlık gruplarından yatırım amaçlı varlık grubuna transfer edilen gayrimenkuller maliyet bedeliyle bu hesaba borç kaydedilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılmasında, diğer varlık gruplarına transferinde veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarılmasında (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından) bu hesaba alacak kaydedilir.

Elden çıkarmada kayıtlı değerle satış değeri arasındaki olumlu fark “647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak, olumsuz farklar ise fark “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

#### **247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılmasında ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi, “647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar” hesabında açılacak Konusu Kalmayan Karşılıklar (Değer düşüklüğü Karşılık İptallerinden Karlar) alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda bu hesap “246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesabı ile birlikte kapatılır. Elden çıkarma işleminde ilgili varlığın defter değeri ile satış değeri arasında olumlu bir farkın olması durumunda ortaya çıkan kazanç “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar” hesabına alacak kaydedilir.

#### **248 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Bu hesap; maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin birikmiş amortisman tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Ayrılan amortismanlar bu hesaba alacak; “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

Satılan, diğer varlık gruplarına transfer edilen, satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarılan, kullanılma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan yatırım amaçlı gayrimenkullere ait birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç; “246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesabına da alacak kaydedilir.

#### **249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları ve Verilen Avanslar**

Bu hesap, yapımı devam eden ve tamamlandığında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacak olan gayrimenkullerin inşası sırasında yapılan her türlü ilk madde malzeme maliyetleri ile işçilik ve genel üretim maliyetlerine ilişkin harcamaların ve satın alınacak olan yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlenmesinde kullanılır.

### İşleyişi:

Yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili olarak yatırım döneminde yapılan harcamalar ve verilen avanslar bu hesaba borç kaydedilir. Yatırım amaçlı gayrimenkul kullanıma hazır hale geldiğinde, ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

### 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Bu grup, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki varlıkların ve bunlarla ilgili birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesaplardan oluşur.

Maddi duran varlıkların türlerine göre bu grupta açılmış olan [250-255 nolu](#) hesapların işleyişi benzerlik göstereceğinden bu hesapların işleyişine yönelik açıklamalar bu başlık altında verilmiştir. Buna göre;

Bir varlık, maddi duran varlık olarak sınıflandırıldığında uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen değeri üzerinden ya da [“259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar”](#) hesabının alacağı karşılığında ilgili hesaba borç kaydedilir. Ayrıca bir maddi duran varlıktan elde edilmesi beklenen faydayı attıran ve varlık olarak muhasebeleştirilmesi öngörülen sonraki harcamalar ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir.

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, maddi duran varlıklar, dönem sonlarında maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülebilir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda, yeniden değerlendirme sonucu bir maddi duran varlığın değerinde meydana gelen değer artışları ilgili maddi duran varlık hesabının borcuna, karşılığında özkaynaklar altında yer alan [“551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları”](#) hesabının (TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından ise [“801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları \(Azalışları\)”](#) hesabının) alacağına kaydedilir. Bununla birlikte meydana gelen değer artışı, aynı varlığın daha önce kar veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bu kapsamda söz konusu tutar [“551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları”](#) (TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından ise [“801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları \(Azalışları\)”](#)) hesabında değil maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına alacak kaydedilir. Yeniden değerlendirme sonucu bir maddi duran varlığın değerinde meydana gelen değer azalışları ise ilgili maddi duran varlık hesabının alacağına, karşılığında maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir. Ancak özkaynaklar altında yer alan [“551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları”](#) hesabında ilgili varlığa ilişkin bir bakiyenin bulunması halinde meydana gelen değer azalışları öncelikli olarak [“551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları”](#) (TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından için ise [“801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları \(Azalışları\)”](#)) hesabının borcuna kaydedilir.

Bir maddi duran varlık elden çıkarıldığında, kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda beklenmediğinde, diğer varlık gruplarına transferinde veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarıldığında (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından) ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedilir. Elden çıkarmada varlığın defter değeri ile satış değeri arasındaki olumlu fark [“648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar”](#) hesabına alacak, olumsuz fark ise [“658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar”](#) hesabına borç kaydedilir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

#### **250 Arazi ve Arsalar**

Bu hesap, işletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlenmesinde kullanılır.

#### **251 Yer Altı ve Yer st Düzenlemeleri**

Bu hesap, herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yer üstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlenmesinde kullanılır.

#### **252 Binalar**

Bu hesap, işletmenin kullanım amaçlı sahip olduğu her türlü bina ve bunların ayrılmaz parçalarının izlenmesinde kullanılır.

#### **253 Tesis, Makine ve Cihazlar**

Bu hesap üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlenmesinde kullanılır.

Hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre alt hesaplara ayrılabilir.

#### **254 Taşıtlar**

Bu hesap, işletme faaliyetlerinde kullanılan taşıtların izlenmesinde kullanılır.

#### **255 Demirbaşlar**

Bu hesap, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan ofis malzemeleri, cihazlar ve mobilyalar gibi demirbaşların izlenmesinde kullanılır.

#### **256 Diğer Maddi Duran Varlıklar**

Bu hesap, yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen maddi duran varlıkların izlenmesinde kullanılır.

TFRS uyarınca taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklar ile Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin arttırılması amaçıyla katlanılan özel maliyetler de bu hesabın altında açılacak alt hesaplarda ayrıca izlenir.

Bununla birlikte taşıyıcı bitkilerin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmesi sırasında katlanılan yetişme evresine ait maliyetler diğer maddi duran varlıkların inşasında olduğu gibi “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları” hesabında takip edilir.

#### **257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

Hesap, maddi duran varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, kar veya zarar tablosu hesaplarından maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında ya da tahmin değışikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptali işlemin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde veya ayrıldığı dönemden sonra olmasına bakılmaksızın karşılık giderinin kayıt edildiği ilgili fonksiyonel gider hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

#### **258 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Bu hesap; maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

Hesap, maddi duran varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi:**

Ayrılan amortismanlar bu hesaba alacak; kar veya zarar tablosu hesaplarından maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanıma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan ve aktiften çıkartılan maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç; ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

#### **259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar**

Bu hesap, yapımı devam eden ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabında sınıflandırılacak olan maddi duran varlıkların inşası sırasında yapılan her türlü ilk madde malzeme maliyetleri ile işçilik ve genel üretim maliyetlerine ilişkin harcamaların ve satın alınacak olan maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlenmesinde kullanılır. Ayrıca taşıyıcı bitkilerin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmesi sırasında katlanılan yetiştirme evresine ait maliyetler de bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak yatırım döneminde yapılan harcamalar ve verilen avanslar bu hesaba borç kaydedilir. Yapımı tamamlandıktan kullanıma hazır hale gelen maddi duran varlıklar, maliyeti üzerinden bu hesaptan ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır. Verilen avanslar ise maddi duran varlık kullanıma hazır hale geldiğinde ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

#### **26 ŞEREFİYE VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

Bu grup, uygulanan finansal raporlama çerçevesine göre maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmesi öngörülen varlıkların izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar maddi olmayan duran varlıkların işletme içerisinde oluşturulmasına ve iş birleşmesi, teşvik ya da doğrudan satın alma yoluyla işletme dışından edinilmiş olmasına göre sınıflandırılarak oluşturulmuştur. İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklardan geliştirme aşamasında olanlar için ayrı bir hesap kullanılmıştır. Diğer taraftan, nitelikleri itibarıyla diğer maddi olmayan duran varlıklardan farklılık arz ettiği için şerefiye ile maden kaynakları araştırma ve değerlendirme varlıklarının izlenmesi amacıyla ayrı hesaplara yer verilmiştir.



Diğer taraftan, maddi olmayan duran varlıkların sonraki ölçümleri ve dipnot açıklamaları bakımından sınıflar itibarıyla takibi önem arz ettiğinden benzer özellik ve kullanıma sahip maddi olmayan duran varlık sınıflarının açılacak alt hesaplarla ayrıca izlenmesi önem arz etmektedir. İşletmeler, örneğin maddi olmayan duran varlıklarını aşağıdaki gibi sınıflandırabilir:

- Markalar,
- Ticari başlıklar ve yayın hakları,
- Bilgisayar yazılımlar,
- Lisans ve imtiyazlar,
- Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları,
- Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler.

Şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklara ilişkin 261-266 nolu hesapların işleyişi benzerlik göstereceğinden bu hesapların işleyişine yönelik açıklamalar bu başlık altında verilmiştir. Buna göre;

Bir varlık, maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırıldığında uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen değeri üzerinden ya da “269 Verilen Avanslar” hesabının alacağı karşılığında ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına borç kaydedilir. Çok nadir durumlarda olmasına rağmen, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesinin bir maddi olmayan duran varlıktan elde edilmesi beklenen faydayı arttıran sonraki harcamaları varlık olarak muhasebeleştirilmesini öngörmesi halinde, bu harcamalar ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına borç kaydedilir.

Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Ancak, TFRS’yi uygulayan işletmelerin, maddi olmayan duran varlıklarının sonraki ölçümlerinde yeniden değerlendirme yöntemini kullanmaları mümkündür. Bu durumda, yeniden değerlendirme sonucu bir maddi olmayan duran varlığın değerinde meydana gelen değer artışları ilgili maddi olmayan duran varlık hesabının borcuna, karşılığında “802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)” hesabının alacağına kaydedilir. Bununla birlikte meydana gelen değer artışı, aynı varlığın daha önce kar veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bu kapsamda söz konusu tutar “802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)” hesabında değil maddi olmayan duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına alacak kaydedilir. Yeniden değerlendirme sonucu bir maddi olmayan duran varlığın değerinde meydana gelen değer azalışları ise ilgili maddi olmayan duran varlık hesabının alacağına, karşılığında maddi olmayan duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir. Ancak özkaynaklar altında yer alan “552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında ilgili varlığa ilişkin bir bakiyenin bulunması halinde meydana gelen değer azalışları öncelikli olarak “802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)” hesabının borcuna kaydedilir.



Bir maddi olmayan duran varlık elden çıkarıldığında, kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda beklenmediğinde veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarıldığında (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından) ilgili maddi olmayan duran varlık hesabına alacak kaydedilir. Elden çıkarmada varlığın defter değeri ile satış değeri arasındaki olumlu fark “648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar” hesabına alacak, olumsuz fark ise “658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

### **260 Şerefiye**

Bu hesap, iş birleşmesi sonucu ortaya çıkan şerefiyenin izlenmesinde kullanılır. İşletme içinde yaratılan şerefiye varlık olarak muhasebeleştirilmez.

#### **İşleyişi:**

Şerefiye uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen değeri üzerinden bu hesabın borcuna kaydedilir. Şerefiyenin tamamı için değer düşüklüğü karşılığı ya da amortisman ayrıldığı durumlarda “267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” ya da “268 Birikmiş Amortismanlar (-)” hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilerek ilgili şerefiye tutarı kayıtlardan silinir.

### **261 Haklar**

Bu hesap, imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi teşvik, iş birleşmesi ya da doğrudan satın alma yoluyla edinilmiş olan hakların izlenmesinde kullanılır.

### **262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Bu hesap; teşvik, iş birleşmesi ya da doğrudan satın alma yoluyla edinilmiş olan haklar dışındaki diğer maddi olmayan duran varlıkların izlenmesinde kullanılır. Bu hesapta yer alan maddi olmayan duran varlıklar açılacak alt hesaplarla sınıflar itibarıyla izlenebilir.

### **263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklardan aktifleştirilebilenlerin izlenmesinde kullanılır. Geliştirme safhasında olan maddi olmayan duran varlıklardan kullanıma hazır hale gelenler “264 Geliştirme Maliyetleri” hesabı karşılığında bu hesaba aktarılır. Bu hesapta yer alan maddi olmayan duran varlıklar açılacak alt hesaplarla sınıflar itibarıyla izlenebilir.

## 264 Geliştirme Maliyetleri

Bu hesap; işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlık için geliştirme safhasında yapılan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca aktifleştirilebilen harcamaların izlenmesinde kullanılır. Geliştirme; ticari üretime ya da kullanıma başlanmadan önce, araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımında uygulanmasını ifade eder. Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi; yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı; ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi gibi harcamalar geliştirme faaliyetlerine ilişkin örnekleri oluşturur.

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlık için araştırma safhasında yapılan harcamalar bu hesapta izlenmez. Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bilgi elde etme beklentisiyle yapılan incelemeyi ifade eder. Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler; araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması; malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçim gibi faaliyetler araştırma faaliyetlerini oluşturur.

### İşleyişi (Ek Bilgi):

Grup altında 261-266 nolu hesapların işleyişine yönelik grubun başlığı altında yapılan açıklamalara ek olarak:

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar için geliştirme safhasında yapılan ve “753 Geliştirme Giderleri” hesabına kaydedilen harcamalar “754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı”nın alacağı ile ya da “707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı”nın alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir. Geliştirme safhasında olan maddi olmayan duran varlıklardan kullanıma hazır hale gelenler ise “263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabına aktarılır.

## 265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi için yapılan harcamalardan maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılanların izlenmesinde kullanılır.

Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi, işletmenin belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal hakları aldıktan sonra maden kaynaklarının aranmasını ve maden kaynaklarının çıkarılmasına ilişkin teknik fizibilitenin ve ticari olarak uygunluğunun belirlenmesini ifade eder.

Maden kaynaklarının arama ve değerlendirme varlığı olarak değerlendirilebilecek harcamalara aşağıdakiler örnek gösterilebilir:

- Araştırma haklarının elde edilmesi için yapılan harcamalar,
- Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalara ilişkin harcamalar,
- Arama sondajı için yapılan harcamalar,
- Kazı harcamaları,

- Örnekleme için yapılan harcamalar ve
- Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik fizibilitenin ve ticari olarak uygunluğunun değerlendirilmesi için yapılan harcamalar.

Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi için yapılan harcamalardan maddi duran varlık olarak sınıflandırılanlar ile maden kaynaklarının geliştirilmesi için yapılan harcamalar ve bu hesapta izlenmez.

#### **İşleyişi (Ek Bilgi):**

Grup altında 261-266 nolu hesapların işleyişine yönelik grubun başlığı altında yapılan açıklamalara ek olarak:

Maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi için yapılan harcamalar “757 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı”nın ya da “707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı”nın alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir.

#### **266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Bu hesap, yukarıda yer verilen maddi olmayan duran varlık hesaplarına dâhil edilemeyen her türlü diğer maddi olmayan duran varlıkların izlenmesinde kullanılır.

#### **267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, maddi olmayan duran varlıkların değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin izlenmesinde kullanılır.

Hesap, maddi olmayan duran varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir. Bununla birlikte, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca (TFRS’de olduğu gibi) şerefiyeye değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı durumlarda şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü karşılıkları mutlaka ayrı bir alt hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, kar veya zarar tablosu hesaplarından maddi olmayan duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan maddi olmayan duran varlıkların elden çıkarılmasında ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde veya ayrıldığı dönemden sonra olmasına bakılmaksızın karşılık giderinin kayıt edildiği ilgili fonksiyonel gider hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

#### **268 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Bu hesap; maddi olmayan duran varlıklara ilişkin birikmiş amortisman (itfa payı) tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

Hesap, maddi olmayan duran varlık hesapları paralelinde, alt hesaplara ayrılabilir. Bununla birlikte, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca (BOBİ FRS’de olduğu gibi) şerefiye için amortisman ayrıldığı durumlarda şerefiyeye ilişkin amortisman tutarları mutlaka ayrı bir alt hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

Ayrılan amortismanlar bu hesaba alacak; kar veya zarar tablosu hesaplarından maddi olmayan duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanıma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan ve aktiften çıkartılan maddi olmayan duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç; ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

### **269 Verilen Avanslar**

Bu hesap, satın alınacak olan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Avans ödemesi yapıldığında hesaba borç; maddi olmayan duran varlık kullanıma hazır hale geldiğinde ise ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

### **27 CANLI VARLIKLAR**

Bu grup, tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin bu faaliyetleriyle ilgili canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izlemesi durumunda on iki aydan daha uzun süre elde tutulacak olan canlı varlıkların gösterildiği hesaplardan oluşur.

Canlı varlıkların maliyetleri önce 7 nci grup hesaplarında izlenir. Dönem sonlarında ise bu gruptaki hesaplara yansıtılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

### **270 Tarla Bitkileri**

Bu hesap, on iki aydan daha uzun bir süre ekonomik fayda sağlayacak tarla bitkileri için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesap; tarla bitkisi için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen olgunlaşmış tarla bitkisinin tarladan satın alınmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; tarla bitkilerinin herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, bitkilerinin hasat edilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) bitkilerin değerinde bir azalış tespit edildiğinde alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **271 Ağaçlar**

Bu hesap; on iki aydan daha uzun bir süre ekonomik fayda sağlaması beklenen ağaçlar ve özel olarak oluşturulan ormanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. TFRS’yi uygulayan işletmeler taşıyıcı bitki tanımını karşılayan varlıklarını bu hesapta değil “256 Diğer Maddi Duran Varlıklar” hesabında izler.

### **İşleyişi:**

Hesap; ağaçların (fidanların) dikilmesinde, dönem içinde oluşan yetiştirme evresine ait üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen olgunlaşmış ağaçların satın alınmasında ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlandırılır; ağaçların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında veya herhangi bir nedenle yok olması durumunda ya da değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) ağaçların değerinde bir azalış tespit edildiğinde alacaklandırılır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **272 Büyükbaş Hayvanlar**

Bu hesap, kendisinden veya ürününden fayda sağlamak üzere on iki aydan daha uzun bir süre elde tutulacak inek, dana, at vb. gibi büyükbaş hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap, büyükbaş canlı hayvan türlerine göre alt hesaplara ayrılabilir.

### **İşleyişi:**

Hesap; büyükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş büyükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; büyükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) büyükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **273 Küçükbaş Hayvanlar**

Bu hesap, kendisinden veya ürününden fayda sağlamak üzere on iki aydan daha uzun bir süre elde bulundurulmuş koyun ve keçi gibi küçükbaş canlı hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap, küçükbaş canlı hayvan türlerine göre alt hesaplara ayrılabilir.

### **İşleyişi:**

Hesap; küçükbaş hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş küçükbaş hayvanların satın alınmasında, doğurma suretiyle çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; küçükbaş hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) küçükbaş hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

#### **274 Kanatlı Hayvanlar**

Bu hesap, kendisinden veya ürününden fayda sağlamak üzere on iki aydan daha uzun bir süre elde bulundurulan tavuk, bıldırcın vb. kanatlı hayvanlar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap canlı kanatlı hayvan türlerine göre alt hesaplara ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Hesap; kanatlı hayvanlar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş kanatlı hayvanların satın alınmasında, çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; kanatlı hayvanların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, kesilerek stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) kanatlı hayvanların gerçeğe uygun değerinde bir azalış tespit edildiğinde veya ölmesi durumunda alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

#### **275 Su Ürünleri ve Diğer Canlı Varlıklar**

Bu hesap, kendisinden veya ürününden fayda sağlamak üzere on iki aydan daha uzun bir süre elde bulundurulan her türlü balık ve diğer su ürünleri için ve yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına alınmayan ve tanımı yapılmamış diğer canlı varlıklar için katlanılan maliyetler ile bunlardaki değer değişikliklerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap su hayvan türlerine ve diğer canlı varlık türlerine göre alt hesaplara ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Hesap; su ürünleri ve diğer canlı varlıklar için dönem içinde oluşan üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesinde 7 nci gruptan yapılan aktarımlar karşılığında, kısmen veya tamamen yetiştirilmiş su ürünlerinin ve yetiştirilmiş diğer canlı varlıkların satın alınmasında, çoğalmasında, ilk kayda alma ve değerlendirme döneminde ortaya çıkan kazançlardan (satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer (GUD) ile ölçülmesi durumunda) dolayı borçlanır; su ürünlerinin veya diğer canlı varlıkların herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında, stoklara aktarılmasında, değerlendirme döneminde (satış maliyeti düşülmüş GUD ile ölçülmesi durumunda) gerçeğe uygun değerinde meydana gelen azalışlar dolayısıyla alacaklanır.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeleri halinde; raporlama döneminde meydana gelen değer artışları, “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabına alacak kaydedilmesi, azalışları ise; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına borç kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilir.

### **276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, maliyet yönetim kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. Canlı varlıkların satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerleri ile izlenmesi durumunda bu hesap kullanılmaz, değer artış veya azalışları doğrudan ilgili canlı varlık hesabında izlenir.

#### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan canlı varlık kaleminin elden çıkarılmasında ya da işletme içinde kullanılmasında veya tahmin değişikliğine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda iptal işlemi; “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Değer düşüklüğü zararı iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda iptal işlemi; “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında açılacak Konusu Kalmayan Karşılıklar alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

Canlı varlıkların elden çıkarılması durumunda bu hesap ilgili canlı varlık hesabı ile birlikte kapatılır.

### **277 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Bu hesap; maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin birikmiş amortisman tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

Hesap, canlı varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi:**

Ayrılan amortismanlar bu hesaba alacak; ilgili dönem gideri hesabına borç kaydedilir. Satılan, devredilen, kullanıma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan canlı varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

### **278 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları**

Bu hesap, canlı varlıkların elde edilmesinden önce yapılan hazırlık niteliğindeki (arazinin düzenlenmesi gibi) ön harcamaların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Canlı varlıkların elde edilmesinden önce yapılan harcamalar bu hesaba borç; ilgili canlı varlık kaydedildiğinde canlı varlığın izlendiği hesaba aktarılarak bu hesaba alacak kaydedilir.

### **279 Verilen Avanslar**

Bu hesap, satın alınacak canlı varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlenmesinde kullanılır. Sipariş avansı ile ilgili giderler de bu hesapta izlenir.

**İşleyişi:**

Avans ödemesi yapıldığında hesaba borç; ilgili canlı varlık aktifleştirildiğinde ise canlı varlığın izlendiği hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

**28 (280-288) PEŞİN ÖDENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**

Bu grup, içinde bulunan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek yıllara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da ileriki yıllarda alacak niteliği kazanacak ya da tahsil edilecek olan gelirlerden oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler**

Bu hesap, cari hesap dönemi içinde hesaben veya peşin olarak ödenen ve cari dönem içinde ilgili kar veya zarar tablosu hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek yıllara ait peşin ödenmiş giderlerin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Gelecek yıllarda ilgili gider ve maliyet hesaplarına borç kaydedilecek olan peşin ödenen giderler, bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesapta izlenen gider tutarlarından izleyen dönemin on iki aya isabet eden tutarları “180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler” hesabına aktarılarak bu hesap alacaklandırılır.

**281 Gelir Tahakkukları**

Bu hesap, üçüncü kişilerden tahsil edilmesi ya da kesinleşmesi üzerine ait oldukları hesaba kesin borç kaydı on iki aydan daha uzun bir sürede yapılacak gelirlerin, içinde bulunulan döneme ait olan kısımlarının izlenmesinde kullanılır. Ancak tahakkuk eden gelirlerin doğrudan ilgili hesabın borcuna kaydedildiği durumlarda (örneğin; banka mevduatlarına ilişkin faiz tahakkuklarının doğrudan bankalarla ilgili hesaba borç kaydedildiği durumlarda) bu hesap kullanılmaz.

**İşleyişi:**

Dönem sonlarında, cari döneme ait olarak hesaplanan gelir tutarları, ilgili hâsılat veya gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Ayrıca bu hesapta izlenen tutarların izleyen cari dönemde tahsil edilecek veya kesinleşecek kısımları “181 Gelir Tahakkukları” hesabının borcuna aktarılarak bu hesaba alacak kaydedilir. Diğer taraftan, alacakların kesinleşmesi halinde hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık, ilgili hesapların borcuna aktarılarak kapatılır.



282

283

284

285

286

287

288

## 28 (289) ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

### 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bu hesap, işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları durumunda, TMS 12 *Gelir Vergileri* ve BOBİ FRS Bölüm 23 *Gelir Üzerinden Alınan Vergiler* uyarınca indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları dolayısıyla gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir üzerinden alınan vergi tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Ertelenmiş vergi tutarlarının hesaplanmasının ardından geçmiş dönemle karşılaştırıldığında ertelenmiş vergi varlığında meydana gelen değişimler esas alınarak bu hesabın kalanı düzeltilir. Bu kapsamda, ertelenmiş vergi varlığında bir artış meydana geldiğinde bu hesaba borç kaydedilirken, vergi varlığına neden olan ertelenmiş vergi gelir etkisi, “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” ve “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarına alacak kaydedilir. Bununla birlikte, BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinden “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesabı kullanılmaz; tüm vergi etkisi “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesabına alacak kaydedilir. Diğer taraftan, etkileri özkaynaklara (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı bu hesaba borç kaydedilirken, “559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” ya da “569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabının (TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından ise “809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” ya da “819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabının) altında açılacak Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi alt hesaplarına alacak kaydedilir. Ertelenmiş vergi varlığının azalmasında veya ortadan kalkmasında benzer şekilde bu hesaba alacak kaydedilirken, ilgili hesaplara borç kaydı yapılır.

## 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

Bu grup, duran varlıklara ilişkin yukarıda belirtilen gruplara girmeyen diğer çeşitli duran varlık kalemleri için açılan hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**290**

**291**

### **292 Diğer KDV**

Bu hesap; ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilecek olan ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer KDV'nin on iki ayı aşan tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen nitelikteki KDV'nin ortaya çıkması halinde bu hesaba borç, ilgili hesaba alacak kaydedilir.

### **293 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar**

Bu hesap, mevzuat gereğince peşin ödenen ve izleyen yıllar içerisinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergilerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Peşin ödenen ve gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler, bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi on iki ayın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık, “[193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar](#)” hesabına aktarılır.

### **294 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar**

Bu hesap, işletmenin tedbirli satın alma ve imal etme politikası sonucu olağan iş akışı içerisinde ihtiyaç duyduğundan daha fazla stok bulundurması durumunda, gelecek yıllarda ihtiyaç duyacağı bu fazla stokların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap stokların niteliğine göre alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi**

Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesapta izlenen stoklardan olağan iş akışı içerisinde kullanılacak olanlar ya da kullanım dönemi bir yılın altına düşenler ilgili stok hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

**295**

### **296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar**

Bu hesap, çeşitli nedenlerle işletme faaliyetlerinde kullanılmayan maddi duran varlıkların izlenmesinde kullanılır.

Bu kapsamda, tamamen amortisman ayrılmış olsun ya da olmasın işletmede kullanımdan çıkarılan maddi duran varlıkların kayıtlı değeri, işletme bünyesinden çıkarılancaya kadar bu hesapta, bunların birikmiş amortismanı da “[299 Birikmiş Amortismanlar \(-\)](#)” hesabında izlenir.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar bu hesapta değil, dönen varlıklar grubu içinde açılacak hesaplarda izlenir.

### **İşleyişi:**

Maddi duran varlıklardan bu hesaba aktarılan tutarlar ilgili hesabın alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. İlgili maddi duran varlık işletme bünyesinden çıkarıldığında hesap alacaklandırılır.

Elden çıkarmada kayıtlı değerle satış değeri arasındaki olumlu fark “649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına alacak, olumsuz farklar ise “659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydedilir.

### **297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar**

Bu hesap, diğer duran varlık hesaplarının içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli duran varlıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Diğer çeşitli dönen varlıklarda meydana gelen artışlar bu hesaba borç, azalışlar ise alacak kaydedilir.

### **298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)**

Bu hesap, bu gruptaki duran varlıklar ile stoklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, stoklarda “629 Diğer Giderler (-)” hesabında; maddi duran varlıklarda ise “659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabında açılacak karşılık giderleri alt hesabına borç kaydedilir.

Karşılık ayrılmış olan diğer duran varlıkların elden çıkarılmasında ya da tahmin değişikliklerine bağlı olarak ayrılan değer düşüklüğü zararının kısmen ya da tamamen iptali halinde bu hesaba borç kaydedilir. Kullanım dışı kalan stoklarda iptal işlemi “629 Diğer Giderler (-)” hesabına alacak kaydedilerek yapılır. Kullanım dışı kalan maddi olmayan duran varlıklar için yapılacak iptal işlemi ise; değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemde olması durumunda, “659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabına alacak kaydedilerek; değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda “649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabında açılacak konusu kalmayan karşılıklar (değer düşüklüğü karşılık iptallerinden karlar) alt hesabına alacak kaydedilerek yapılır.

### **299 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan amortisman tabii varlıklar için ayrılan amortisman tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Duran varlıklar için ayrılan amortismanlar, “659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Ayrıca bir maddi duran varlığın kullanım dışı kalması sonucu kayıtlı değerinin “296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar” hesabına aktarılması durumunda, ilgili maddi duran varlığın birikmiş amortismanı da bu hesaba aktarılır. İlgili duran varlığın satılması, devredilmesi, faydalı ömrünü tamamlaması, diğer varlık gruplarına transfer edilmesi veya kullanılma yeteneğinin kaybedilmesi durumunda bu hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir.

TASLAK

### 3 KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

İşletmenin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kısa vadeli yükümlülük olarak gösterilmesi gereken ve ilke olarak on iki ay ya da normal faaliyet dönemi içinde yerine getirilecek olan yükümlülükler bu sınıfta gösterilir.

Kısa vadeli yükümlülükler; finansal yükümlülükler, ticari borçlar, diğer borçlar, devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden yükümlülükler, alınan avanslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri, ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler, karşılıklar, dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları, ertelenmiş (gelecek aylara ait) gelirler ve gider tahakkukları ile diğer kısa vadeli yükümlülükler şeklinde bölümlenir. Ayrıca TFRS'yi uygulayan işletmelerde satış amaçlı sınıflandırılan gruplara ilişkin yükümlülükler bu sınıfta ayrı grup olarak sunulur.

#### 30 (300-308) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER

Bu grup; finans kuruluşlarına olan kısa vadeli yükümlülükler, para ve sermaye piyasası araçları ile temin edilen kısa vadeli finansal borçlar, kiralama işlemlerinden kısa vadeli borçlar ile vadesine on iki aydan daha kısa süre kalan uzun vadeli finansal yükümlülüklerin kısa vadeli kısımlarının izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar finansal yükümlülüğün elde ediliş biçimine bağlı olarak ana hesaplara ayrılmıştır. Elde ediliş biçimi aynı olmasına rağmen, aynı hesapta izlenen finansal yükümlülükler farklı ölçüm esasları uygulanması durumunda ilgili hesap, ölçüm yöntemine bağlı olarak alt hesaplara ayrılabilir.

TFRS uyarınca bazı finansal yükümlülükler itfa edilmiş maliyet yöntemi dışında gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülebilmekte ya da finansal yükümlülüklerin ölçümüne ilişkin özel hükümler (finansal teminat sözleşmeleri için yer alan hükümler gibi) bulunabilmektedir. Bu tür durumlarda, finansal yükümlülüklerin dönem sonlarında yeniden ölçümlerinden kaynaklanan ve kar veya zarara aktarılması gereken kazanç ve kayıplar finansal gelir ve giderler içerisinde gösterilir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

#### 300 Banka Kredileri

Bu hesap, bankalardan sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Kredinin alındığı tarihte alınan kısa vadeli kredilerin anapara tutarı bu hesaba alacak, karşılığında ilgili varlık hesabına borç kaydedilir. Bu kredilere ilişkin tahakkuk eden faiz giderleri için bu hesaba alacak, karşılığında ise ilgili borçlanma maliyeti hesabına borç kaydı yapılır. Ancak MSUGT uygulayan işletmelerin tahakkuk eden faiz giderlerini “385 Gider Tahakkukları” hesabında izlemesi durumunda ilgili borçlanma maliyeti hesabı karşılığında “385 Gider Tahakkukları” hesabına borç kaydı yapılır. Krediye ilişkin anapara veya faiz ödemeleri yapıldıkça, bu hesaba borç kaydedilir. Bu şekilde kayıt yapılması durumunda, “308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabı kullanılmaz.

İşletmeler, bu hesapta banka kredilerini bu kredilere ilişkin gelecekte tahakkuk edecek toplam faizlerle birlikte toplam ödenecek tutar üzerinden izlemeyi tercih edebilirler. Bu durumda, kredinin alındığı tarihte hesaba, gelecekte tahakkuk edecek toplam faiz dâhil kredi için ödenecek toplam tutar alacak kaydedilir. Diğer taraftan, alınan kredinin anapara tutarı karşılığında ilgili varlık hesabına borç kaydedilirken, gelecekte ödenecek toplam faiz tutarları karşılığında “308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında döneme isabet eden faiz tutarları ilgili borçlanma maliyetleri hesabına aktarılırken, “308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına alacak kaydedilir. Kredi anapara ve faizleri ödendiğinde ise bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar**

Bu hesap, bankalar ile finansal kiralama şirketleri dışındaki diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

“300 Banka Kredileri” hesabının açıklamalarındaki esaslar uygulanır.

### **302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri**

Bu hesap; orijinal vadeleri on iki aydan daha uzun olan kredilerin, bilanço tarihinden itibaren on iki ay içerisinde ödenecek anapara ve faizlerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Dönem sonunda “400 Banka Kredileri” ya da “401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar” hesabının borcu karşılığında ilgili kredinin on iki ay içerisinde ödenecek anapara tutarı ve on iki ay içerisinde ödenecek faizlerin tahakkuk eden kısmı (MSUGT uygulayan işletmeler açısından “385 Gider Tahakkukları” hesabı kullanılmıyorsa) bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesaba aktarım yapıldıktan sonra dönem içerisinde krediye ilişkin tahakkuk eden faiz giderlerinden içinde bulunulan dönemde ödenecek olan kısım bu hesaba alacak (MSUGT uygulayan işletmeler açısından “385 Gider Tahakkukları” hesabı kullanılmıyorsa), karşılığında ise ilgili borçlanma maliyeti hesabına borç kaydı yapılır. Krediye ilişkin anapara veya faiz ödemeleri yapıldıkça, bu hesaba borç kaydı yapılır. Bu şekilde kayıt yapılması durumunda, “308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabı kullanılmaz.

İşletmelerin, uzun vadeli banka kredilerini uzun vadeli yükümlülük hesaplarında bu kredilere ilişkin gelecekte tahakkuk edecek toplam faizlerle birlikte toplam ödenecek tutar üzerinden izlemeleri durumunda, bu hesaba, kredi için gelecek on iki ay içerisinde ödenecek toplam tutar (faiz dâhil) alacak kaydedilir. Karşılığında “400 Banka Kredileri” ya da 401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar hesabı borçlandırılır. Gelecek on iki ay içerisinde ödenecek ancak henüz tahakkuk etmediğinden “408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabında izlenmeye devam eden faiz tutarları ise “408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabın karşılığında, “308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabının borcuna kaydedilir. Kredi anapara ve faizleri ödendiğinde ise bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler**

Bu hesap, kiracı olarak işletmenin on iki ayı geçmeyen kiralama işlemlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır. Orijinal vadeleri on iki aydan daha uzun olan kiralama işlemlerine ilişkin on iki ay içerisinde yerine getirilecek yükümlülükler ayrı bir hesap kullanılmaksızın bu hesapta izlenir.

**İşleyişi:**

Kiralama işlemleri dolayısıyla kiraya verene yapılacak toplam kira ödemeleri (gelecek on iki ay içerisinde tahakkuk edecek toplam faiz dâhil) üzerinden bu hesaba alacak kaydedilir. Bu durumda, gelecek on iki ay içerisinde ödenecek ancak henüz tahakkuk etmemiş faiz tutarları “[308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri \(-\)](#)” hesabında eksi değer olarak izlenir. Yapılan kira ödemeleri için bu hesaba borç kaydı yapılır.

**304 Çıkarılmış Bonolar, Senetler ve Diğer Borçlanma Araçları**

Bu hesap, tedavüldeki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan kısa vadeli kaynakların izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Menkul kıymetler ihraç edildiğinde bu hesaba alacak, ödemeleri halinde borç kaydedilir. Bunların ve bunlara ilişkin faiz giderlerinin izlenmesinde “[300 Banka Kredileri](#)” hesabının açıklamalarındaki esaslar uygulanır.

**305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri**

Bu hesap, çıkarılmış tahvil ve diğer uzun vadeli borçlanma araçlarının bilanço tarihinden itibaren on iki ay içerisinde ödenecek anapara taksit ve faizlerinin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

“[405 Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları](#)” hesabından yapılan aktarımlar karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Aktarımlarda, bunlara ilişkin faiz giderlerinin izlenmesinde ve bunlara ilişkin ödemelerde “[302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri](#)” hesabının açıklamalarındaki esaslar uygulanır.

**306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri**

Bu hesap, kısa vadeli olarak ihraç edilen paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarından kaynaklanan finansal yükümlülük bileşenlerinin izlenmesinde kullanılır. Ayrıca, orijinal vadeleri on iki aydan daha uzun olarak ihraç edilen paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarından kaynaklanan on iki ay içerisinde yerine getirilmesi öngörülen finansal yükümlülük bileşenleri de ayrı bir hesap kullanılmaksızın bu hesapta izlenir.

**İşleyişi:**

Paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının finansal yükümlülük bileşenlerinin izlenmesinde, uzun vadeli yükümlülüklerden yapılan aktarımlarda, bunlara ilişkin faiz giderlerinin izlenmesinde ve bunlara ilişkin ödemelerde “[300 Banka Kredileri](#)” ve “[302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri](#)” hesaplarının açıklamalarındaki esaslar kıyasen uygulanır.

Bu hesapta izlenen borçlanma araçlarının paylara dönüştürülmesi durumunda ilgili tutar bu hesabın borcu karşılığında, “[500 Sermaye](#)” hesabına ya da yeni paylar ihraç edilip sermayeye tescili yapılanaya kadar “[504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları](#)” hesabının alacağına aktarılır.

**307 Diğer Finansal Yükümlülükler**

Bu hesap, yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer kısa vadeli finansal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Diğer finansal yükümlülüklerin izlenmesinde bu gruptaki hesapların işleyişine ilişkin açıklamalarda yer alan esaslar kıyasen uygulanır.

### **308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan finansal yükümlülüklerin gelecek tahakkuk edecek faizlerle birlikte toplam ödenecek tutar üzerinden izlenmesi halinde finansal yükümlülüklerle ilişkin henüz tahakkuk etmemiş gelecek on iki aya ilişkin faiz tutarlarının izlenmesinde kullanılır. İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal yükümlülükler için bu tutar finansal yükümlülükleri dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirir.

### **İşleyişi:**

İlgili finansal yükümlülük ilk defa kayda alındığında ilgili finansal yükümlülük hesabı karşılığında ya da uzun vadeli yükümlülüklerden yapılan transferler sonucunda “408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabı karşılığında finansal yükümlülüğe ilişkin gelecek dönemde ödenecek ancak henüz tahakkuk etmemiş faiz tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesaba kaydedilmiş faizler tahakkuk ettiğinde 7’li gruplarda yer alan “780 Finansman Giderleri” hesabına alınır. “781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı” alacağı ile dönem sonunda “670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabına aktarılır.

### **30 (309) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR**

Bu grup, türev araçlardan doğan on iki aydan daha kısa sürede yerine getirilecek yükümlülüklerin izlendiği “309 Türev Araçlardan Borçlar” hesabından oluşur

### **309 Türev Araçlardan Borçlar**

Bu hesap, türev araç işlemlerinden doğan kısa vadeli borçların izlenmesinde kullanılır. Bu hesaba kaydedilen değerlendirme farkları, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kar veya zarar tablosu veya özkaynak hesabı ile ilişkilendirilir.

### **İşleyişi:**

Türev araç işlemleri nedeniyle yüklenilen borçlar bu hesabın alacağına kaydedilir. Yükümlülüğün ortadan kalkması veya yerine getirilmesi halinde borç kaydedilir.

Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesabın alacağına, türev araçların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının (“654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar” ya da “677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar” hesabı gibi) ya da bunların özkaynaklara yansıtıldığı durumlarda BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler için “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabının, TFRS’yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın (811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), ya da “814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabı gibi) borcuna kaydedilir. Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları ise, bu hesabın borcuna, türev araçların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının ya da bunların özkaynaklara yansıtıldığı durumlarda BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler için “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabının, TFRS’yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın alacağına kaydedilir.



Bu grup kısa vadeli yükümlülüklerde tanımı yapılmamış özellikle ayrı hesaplarda izlenmesi gereken yükümlülükler için ihtiyaca uygun olarak işletmelerce serbestçe kullanılabilir.

### **32 TİCARİ BORÇLAR**

Bu grup, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde yerine getirilmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan mal ve hizmet alımları dolayısıyla ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarının izlendiği hesaplardan oluşur. Esas faaliyet ilişkilerinden dolayı ana ortaklık, iştirak, iş ortaklığı, bağlı ortaklıklar ve kilit personel gibi ilişkili taraflardan olan borçlar varsa, bu borçlar bu grupta açılan ilişkili taraflardan borçlar hesabında ilişkili taraf kimliğine göre ayrıntılı olarak alt hesaplarda izlenir.

Borç hesaplarına, borcun bütününe görmek adına nominal tutarları ile kayıt yapılır. Ancak borçlar için kısmen veya tamamen ertelenmiş vade farkı hesaplanması durumunda ertelenmiş vade farkı giderleri düzeltici hesabı kullanılarak bu borçların finansal durum tablosunda itfa edilmiş maliyetle raporlanması sağlanmış olur. Aynı şekilde borçların kısmen veya tamamen reeskonta tabi tutulması durumunda ertelenmiş vade farkı giderleri düzeltici hesabı kullanılarak bu borçların finansal durum tablosunda tasarruf değerleriyle raporlanması sağlanmış olur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **320 Satıcılar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan ve on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde yerine getirilmesi beklenen senetsiz borçlarının izlenmesinde kullanılır. İşletmenin esas faaliyeti dışındaki diğer faaliyetlerinden kaynaklanan alımları dolayısıyla ortaya çıkan borçları bu hesapta değil “336 Diğer Çeşitli Borçlar” hesabında izlenir.

#### **İşleyişi:**

Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, nakden veya hesaben ödenmesi (aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) halinde borç kaydedilir.

#### **321 Borç Senetleri**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan ve on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde yerine getirilmesi beklenen senede bağlanmış borçlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak, nakden veya hesaben ödenmesi halinde borç kaydedilir.

#### **322 Verilen İleri Tarihli Çekler**

Bu hesap, şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli borç niteliği taşıyan ve on iki ay veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde yerine getirilecek ileri tarihli (vadeli) çeklerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

İşletme tarafından ileri tarihli çekler verildiğinde bu hesaba alacak, çekler ödendiğinde borç kaydedilir.

323

#### **324 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar**

Bu hesap, işletmenin ilişkili taraflardan (ortaklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, kilit yönetici personel vb. gibi) yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan ve en fazla on iki ay veya işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde yerine getirilmesi beklenen ticari borçlarının izlenmesinde kullanılır. Hesap, ilişkili tarafın kimliğine ve senetli ve senetsiz oluşuna göre alt bölümlere ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

İlişkili taraflara ticari borcun doğması ile bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

#### **325 Faturası Beklenen Alımlardan Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımlarında, mal ve hizmet teslim alınmasına rağmen henüz fatura kesilmediği için ilgili satıcılar hesabına kaydedilmeyen borçların izlendiği hesaptır.

##### **İşleyişi:**

Mal ve hizmetin teslim alınmasıyla, beklenen fatura tutarı bu hesaba alacak kaydedilir. Fatura alındığında bu hesap borçlandırılırken ilgili hesap alacaklandırılır.

#### **326 Diğer Ticari Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer çeşitli ticari borçların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen borçlar doğduğunda bu hesaba alacak; nakden veya hesaben ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

327

#### **328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari borçların tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek aylarda kar veya zarar hesaplarında gider yazılacak vade farkı giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, ticari borçları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirger. Hesap, ticari borç tutarlarının nominal tutarları ile ödeme dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz giderlerinin (vade farkı giderlerinin) izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre senetli borçların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde de bu hesap kullanılır.

### **İşleyişi:**

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz ticari borçlara ilişkin vade farklarının gelecek aylara isabet eden tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabına aktarılmasında bu hesaba alacak kaydedilir.

Senetli borçlara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

**329**

### **33 DİĞER BORÇLAR**

Bu grup, on iki ay içinde yerine getirilmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki diğer işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan senetli, senetsiz borçların izlendiği hesaplardan oluşur. Maddi duran varlık alımı nedeniyle satıcılara olan borçlar bu grupta izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**330**

#### **331 Ortaklara Borçlar**

Bu hesap, işletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki çeşitli işlemleri dolayısıyla ortaklarına olan borçlarının izlenmesinde kullanılır.

Diğer taraftan, işletmenin ortakları vasıtasıyla finans kuruluşlarından ya da sermaye ya da para piyasalarından temin ettiği fonlar, işletmenin doğrudan finans kuruluşuna karşı yükümlülüğü bulunmasa ya da işletme ilgili finansal aracı ihraç eden taraf olmasa bile, “307 Diğer Finansal Yükümlülükler / 407 Diğer Finansal Yükümlülükler” hesabında izlenir. İşletmenin ana ortaklığının kredibilitésinin daha yüksek olması nedeniyle daha az maliyetli finansman sağlanması amacıyla, borçlanmanın ana ortaklık tarafından yapılması ve temin edilen fonların bir kısmının veya tamamının ana ortaklık tarafından işletmeye borç olarak verilmesi bu duruma örnek olarak verilebilir.

### **İşleyişi:**

Borcun doğması halinde hesaba alacak, nakden veya hesaben ödenmesi durumunda borç kaydedilir.

#### **332 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına, iştiraklerine veya birlikte iş yaptığı kişi veya işletmelere (ortak varlıklara sahip olduğu, ortak faaliyet yaptığı kişi veya işletmeler ile ortak girişimcilere) olan borçlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, nakden veya hesaben ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

### **333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle) ortaya çıkan ve “331 Ortaklara Borçlar”, “332 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar” ile “335 Personele Borçlar” hesaplarından herhangi birine dâhil edilemeyen diğer ilişkili taraflara olan borçların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, nakden veya hesaben ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

### **334 Alınan Depozito ve Teminatlar**

Bu hesap, işletme tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak on iki ay içinde iade etmek üzere üçüncü taraflardan alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

#### **İşleyişi:**

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, iade edilenler veya hesaba sayılanlar borcuna kaydedilir.

### **335 Personele Borçlar**

Bu hesap; işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) dolayısıyla kilit yönetici personel (işletmenin faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan genel müdür, yönetim kurulu üyeleri vb. kişiler) ile diğer personele olan çeşitli kısa vadeli borçlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak; senetli veya senetsiz borçların nakden veya hesaben ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

### **336 Diğer Çeşitli Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan ve yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen ilişkili taraflar dışındaki diğer taraflara olan çeşitli borçların izlenmesinde kullanılır. İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımları dışında diğer varlıkları ile ilgili gerçekleştirdiği işlemlerden doğan borçları da (duran varlık alımlarından kaynaklanan borçlar gibi) bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen borçlar doğduğunda bu hesaba alacak; nakden veya hesaben ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

### 338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz diğer borç tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek aylarda kar veya zarar hesaplarında gider yazılacak vade farkı giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, diğer borçları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirir. Hesap, ilgili olduğu borç hesabına göre alt hesaplara ayrılabilir.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre diğer senetli borçların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz diğer borçlara ilişkin vade farklarının gelecek aylara isabet eden tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri” hesabına aktarılmasında bu hesaba alacak kaydedilir.

Senetli diğer borçlara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, “662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri” hesabına aktarılarak kapatılır.

### 34 (340-344) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER

Bu grupta yer alan 340-344 nolu hesaplar, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* ya da BOBİ FRS Bölüm 5 *Hasılat*'ı uygulayan işletmeler tarafından hizmet ve inşa (taahhüt) sözleşmeleri için hakedişe bağlanmış tutarların, bu sözleşmelerden kaynaklanan hasılatları aşması halinde ortaya çıkan sözleşme yükümlülüklerinin izlenmesinde kullanılır. Sözleşme yükümlülüklerinden on iki aydan uzun sürede yerine getirilmesi beklenenler uzun vadeli yükümlülüklerde izlenir.

#### 340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler

Bu hesap, yıllara yaygın inşa (taahhüt) işleri yapan işletmeler tarafından inşa işleriyle ilgili hakedişe bağlanmış tutarların kaydedilen hasılatı aşması halinde ortaya çıkan kısa vadeli yükümlülüklerin (diğer bir ifadeyle TFRS 15’de tanımlandığı şekliyle sözleşme yükümlülüklerinin) izlenmesinde kullanılır. Örneğin yapılan bir inşa işinde tamamlama yüzdesine göre kaydedilen toplam hasılat tutarının 10,000 TL, bununla birlikte hakedişe bağlanan toplam tutarın 11,000 TL olduğu bir durumda, bu inşa işiyle ilgili olarak, henüz yerine getirilmeyen bir edim yükümlülüğüne ilişkin kesilen hakedişi yansıtan 1,000 TL tutarındaki fark (kısa vadede işin 1,000 TL hasılat doğuracak kısmının tamamlanmasının beklenmesi durumunda) bu hesapta izlenir.

TFRS’yi ve BOBİ FRS’yi uygulamayan işletmelerden yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapanlar ve bu işleri ile ilgili oluşan hasılat ve maliyeti tamamlanma düzeyine göre değil iş bitiminde geçici kabul yapılmasıyla kar veya zarara aktaran işletmeler bu hesabı kullanmazlar, bunlar bu işlerle ilgili hakediş tutarlarını 35 nolu grupta tanımlanan “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” hesaplarında izler.

### **İşleyişi:**

Her bir inşaat sözleşmesine ilişkin kayıtlar bu hesapta ayrı ayrı izlenir. İnşa işiyle ilgili bir hakediş düzenlendiğinde, düzenlenen hakedişe ilişkin edim yükümlülüklerinin tamamı henüz yerine getirilmemişse, yerine getirilmeyen edim yükümlülükleri için gelecekte hasılat olarak kaydedilecek tutar kadar bu hesaba alacak kaydı yapılır. Karşılığında ortaya çıkan varlığın niteliğine göre ticari alacaklar grubu ya da ilgili diğer varlık grubu hesabına borç kaydı yapılır. Ayrıca uzun vadeli yükümlülüklerden yapılan aktarımlarda bu hesap alacaklandırılır. İnşa sözleşmesiyle ilgili edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonucu, hakedişe bağlanmış tutarların hasılatı aşan kısmı ortadan kalktıkça bu hesaba dönem sonlarında hasılat karşılığında borç kaydı yapılır.

### **341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler**

Bu hesap; devam eden proje veya hizmet sözleşmeleriyle ilgili faturası kesilerek alacak haline dönüşmüş tutarların kaydedilen hasılatı aşması halinde ortaya çıkan kısa vadeli yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Her bir proje veya hizmet sözleşmesine ilişkin kayıtlar bu hesapta ayrı ayrı izlenir. Proje veya hizmet sözleşmesiyle ilgili bir fatura düzenlendiğinde, düzenlenen faturalanan tutara karşılık gelen edim yükümlülüklerinin tamamı henüz yerine getirilmemişse, yerine getirilmeyen edim yükümlülükleri için gelecekte hasılat olarak kaydedilecek tutar kadar bu hesaba alacak kaydı yapılır. Karşılığında ortaya çıkan varlığın niteliğine göre ticari alacaklar grubu ya da ilgili diğer varlık grubu hesabına borç kaydı yapılır. Ayrıca uzun vadeli yükümlülüklerden yapılan aktarımlarda bu hesap alacaklandırılır. Proje veya hizmet sözleşmesiyle ilgili edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonucu, faturaya bağlanmış tutarların hasılatı aşan kısmı ortadan kalktıkça bu hesaba dönem sonlarında hasılat karşılığında borç kaydı yapılır.

342

343

344

### **34 (345-349) ALINAN AVANSLAR**

Bu grup; gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği 345-349 nolu hesaplardan oluşur.

#### **345 Alınan Sipariş Avansları**

Bu hesap, işletmenin gelecekte yapacağı mal satışlarıyla ilgili olarak peşin tahsil ettiği kısa vadeli tutarların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Alınan avanslar, bu hesaba alacak; malın teslim edilmesi sonucu hasılat kaydedildiğinde ise bu hesaba borç kaydedilir.

#### **346 Alınan İş Avansları**

Bu hesap, işletmenin gelecekte yapacağı hizmet teslimleriyle ilgili olarak peşin tahsil ettiği kısa vadeli tutarların izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Alınan avanslar, bu hesaba alacak; hizmetin sunulması sonucu hasılat kaydedildiğinde ise bu hesaba borç kaydedilir.

**347****348 Alınan Diğer Avanslar**

Bu hesap, sipariş ve iş avansları dışında kalan, işletmenin aldığı her türlü kısa vadeli avansların izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Alınan avanslar, bu hesaba alacak; avans alımına neden olan işlemin gerçekleşmesi sonucunda ise bu hesaba borç kaydedilir.

**349****35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ**

Bu grup, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan ve bu işleri dolayısıyla ortaya çıkan hasılat ve maliyeti tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanarak kaydeden işletmelerin, bu işleri dolayısıyla düzenledikleri hakedişlerin izlendiği hesaplardan oluşur. TFRS'yi ya da BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler bu grubu kullanmaz. Bu grup, yıllara yaygın inşaat işleri için yaptıkları harcamaları ve hakediş gelirlerini işin tamamlama düzeyine göre değil de iş bitiminde geçici kabulün yapılmasıyla kar veya zarara aktaran işletmeler tarafından kullanılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri**

Bu hesaplar, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili düzenlediği hakediş bedellerinin izlenmesinde kullanılır. Buradaki hesaplar 16 nci Gruptaki hesaplar paralelinde oluşturulur.

**İşleyişi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak kaydedilir. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, “600 Yurtiçi Satışlar” ya da “601 Yurtdışı Satışlar” satışlar hesabının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

**358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**

Bu hesap; enflasyon muhasebesi uygulandığı dönemlerde, yıllara yaygın inşaat işleri dolayısıyla satın alma gücünde meydana gelen artışların, geçici kabule kadar bekletilmesinde kullanılır.

**İşleyişi**

Cari dönemlerde enflasyon düzeltmeleri sonucunda oluşan olumlu satın alma gücü kazançları bu hesaba alacak yazılarak bekletilir. Geçici kabulün yapılması ile bu hesapta biriken satın alma gücü kazançları “669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)” hesabına aktarılarak kapatılır.

**36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER**

Bu grup, işletmenin sorumlu veya mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçlarının izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Bu hesap, vergiye tabi kar üzerinden hesaplanan ve işletmenin mükellef sıfatıyla ödemesi gereken vergilerin izlenmesinde kullanılır. Bu hesapta, dönem karından ödenecek, beyannamesi verilmiş ve kesinleşmiş vergi tutarları izlenir.

**İşleyişi:**

Beyanname verilip vergi borcu kesinleştiğinde, ödenecek vergi tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi taksitleri ödendikçe bu hesaba borç kaydedilir. On iki aydan daha uzun sürede ödenmek üzere sonraki dönemlere ertelenmiş veya takside bağlanmış vergiler varsa, bunlar “460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” hesabına aktarılır.

**361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler**

Bu hesap, vergi mevzuatı uyarınca, işletmenin ortakları, personeli veya diğer taraflar adına tevkif ettiği ve vergi idarelerine ödeyeceği vergilerin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Başkaları adına vergi idarelerine ödenecek vergiler tevkif edildiğinde bu hesap alacaklandırılır, ödemeler yapıldıkça borçlandırılır. On iki aydan daha uzun sürede ödenmek üzere sonraki dönemlere ertelenmiş veya takside bağlanmış vergiler varsa, bunlar “468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler” hesabına aktarılır.

**362 Ödenecek KDV**

Bu hesap, ödenecek katma değer vergisi tutarının izlenmesinde kullanılır.

Vergilendirme dönemi itibarıyla, “190 Devreden KDV” ve/veya “191 İndirilecek KDV” hesapları ile “391 Hesaplanan KDV” hesabının tutarları karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada “391 Hesaplanan KDV” hesabının kalanı “190 Devreden KDV” ve/veya “191 İndirilecek KDV” hesapların kalanından fazla ise fark bu hesaba aktarılır.

**İşleyişi:**

Hesaplanan KDV tutarının, indirilecek veya devreden KDV tutarlarından fazla olması halinde; KDV yükümlülüğü vadesinde ödenmek üzere bu hesaba aktarılır. Ödemeler yapıldıkça hesaba borç kaydedilir.

**363 Ödenecek ÖTV**

Bu hesap, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) mevzuatı gereğince işletmenin ödemesi gereken ÖTV tutarlarının izlenmesinde kullanılır.



### **İşleyişi**

Ödenecek ÖTV tutarları hesabın alacağına, ödenen tutarlar ise hesabın borcuna kaydedilir.

### **364 Ödenecek Diğer Vergiler**

Bu hesap, yukarıda tanımlanan vergiler dışında kalan, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi vb. gibi diğer vergiler ile resim, harç, kesinti gibi diğer borçların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Vergilerin ve diğer borçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesaba alacak kaydedilir. Ödemeler yapıldıkça hesaba borç yazılır.

### **365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri**

Bu hesap işletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik kesintisi ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işveren tarafından sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacak, ödemeler yapıldıkça borç kaydı yapılır. On iki aydan daha uzun sürede ödenecek sosyal güvenlik kesintileri varsa bunlar “[465 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri](#)” hesabına aktarılır.

### **366**

### **367**

### **368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler**

Bu hesap, kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler ile on iki aydan daha kısa sürede ödemek üzere sonraki dönemlere ertelenmiş ve taksitlendirilmiş vergi ve yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Vadelerinde ödenemeyen, erteleme veya taksitlendirme süresi on iki aydan az olan ve vadesi on iki ayın altına düştüğü için “[468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler](#)” hesabından bu hesaba aktarılan vergi ve diğer yükümlülükler, bu hesabın alacağına kaydedilir. Ödemeleri halinde hesaba borç kaydı yapılır. Ancak, vadesi geçmiş vergi ve diğer yükümlülüklerde erteleme veya taksite bağlama süresi on iki ayı aşanlar bu hesabın borcu karşılığında “[468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler](#)” hesabına aktarılır.

### **369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Yükümlülük tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesaba alacak, ödemeler yapıldıkça borç kaydı yapılır.

### **37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

Bu grup, bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarı ya da yerine getirilme zamanı belirsiz olan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre karşılık olarak finansal tablolarda gösterilmesi gereken yükümlülüklerin izlendiği hesaplardan oluşur. Varlıkların defter değerini düzeltici nitelikteki amortisman, değer düşüklüğü gibi giderler bu grupta değil, aktif düzenleyici nitelikteki hesaplarda izlenir.

Bu grup, dönem karı üzerinden ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar dahil karşılıkların izlendiği hesaplar itibarıyla iki alt kısma ayrılmıştır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

#### **37 (370 – 371) DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI**

Dönem karından ödenecek vergi ve diğer yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar, bilanço tarihinde henüz beyanname verilmediği için bu yükümlülüklerle ilişkin tutar henüz kesinleşmediğinden beyanname verilinceye kadar bu grupta açılacak hesaplarda izlenir.

##### **370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları**

Bu hesap, dönem karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler ile benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Mali kar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve diğer yasal yükümlülükler, “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” ve “695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” hesaplarının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte, BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinden “695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” hesabı kullanılmaz; tüm vergi etkisi “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” hesabına alacak kaydedilir. Diğer taraftan, etkileri özkaynaklara (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan dönem vergi ve diğer yasal yükümlülükleri bu hesaba alacak kaydedilirken, “809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” ya da “819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabının altında açılacak Dönem Vergi Gelir (Gider) Etkisi alt hesaplarına borç kaydedilir. Verginin kesinleşmesi durumunda borç kaydı suretiyle hesap kapatılır ve ilgili tutar “371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)” hesabı ile mahsup edilerek aşan kısım “360 Gelir Üzerinden Alman” hesabına aktarılır.

##### **371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)**

Bu hesap, dönem karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler ile benzeri diğer yükümlülüklerin mevzuat gereğince peşin ödenen kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıklarından indirilmek üzere, “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabından yapılan dönem sonlarındaki aktarımlar bu hesabın borcuna, “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabının alacağına kaydedilir. Tahakkuk eden ve ilgili vergi ya da diğer yasal yükümlülükten mahsup edilen tutarlar ise bu hesaba alacak kaydedilir.

Verginin kesinleşmesi durumunda ilgili tutar bu hesaba alacak, “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabına borç yazılır.

### **37 (372 – 379) KARŞILIKLAR**

Dönem karından ödenecek vergi ve diğer yasal karşılıklar dışında kalan karşılıklar bu gruptaki hesaplarda izlenir. Bu grup, bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarı ya da yerine getirilme zamanı belirsiz olan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre karşılık olarak finansal tablolarda gösterilmesi gereken uzun vadeli yükümlülüklerin izlendiği hesaplardan oluşur. Varlıkların defter değerini düzeltici nitelikteki amortisman, değer düşüklüğü gibi giderler bu grupta değil, aktif düzenleyici nitelikteki hesaplarda izlenir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklarda bu grupta yer alır.

Karşılıklar, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kayda alma kriterlerini sağladıklarında belirlenen değerleri üzerinden bu grupta yer alan ilgili hesaba borç kaydedilir. Sonraki ölçümlerinde tahmin edilen karşılık tutarında bir değişiklik olması durumunda hesapta yer alan tutarda düzeltme yapılır. Ayrılan karşılık tutarı maliyet hesapları kullanılmaksızın doğrudan bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece bu grupta yer alan hesaplar karşılığında kar veya zarar hesapları ya da maliyet hesapları çalıştırılır. Karşılık tutarının yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi durumunda zamanın geçmesinden kaynaklı artışlar finansal gider olarak “673 Diğer Faiz Giderleri” hesabına borç kaydedilir. Ayrılan karşılıklar iptal edildiğinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### **372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları**

Bu hesap, on iki ay içinde ödenmesi öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

On iki ay içinde ödenmesi beklenen kıdem tazminatı tutarları çalışanın bulunduğu birime bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının (Örneğin; “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabının) borcuna karşılık, bu hesabın alacağına kaydedilir. Ayrıca, “472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesabından yapılan aktarmalar da bu hesaba alacak kaydedilir. Ödemeler yapıldığında veya çalışana ait hesaplara alacak kaydı yapıldığında ya da karşılık iptal edildiğinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### **373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca ayrılması gereken çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklardan kıdem tazminatları dışında kalanların izlenmesinde kullanılır. Bu hesapta on iki ay içerisinde ödenmesi öngörülen karşılıklar yer alır. İşletmenin çalışanlara sağlayacağı kullanılmamış izin ücretleri karşılıkları, ikramiye karşılıkları gibi faydalar bu hesapta izlenir.

Hesap çalışanlara sağlanacak faydaların türüne göre alt hesaplara ayrılabilir.

### **İşleyişi:**

On iki ay içinde ödenmesi beklenen fayda tutarları çalışanın bulunduğu birime bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının (Örneğin; “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabının) borcuna karşılık, bu hesabın alacağına kaydedilir. Ayrıca, “473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar” hesabından yapılan aktarmalar da bu hesaba alacak kaydedilir. Ödemeler yapıldığında veya çalışana ait hesaplara alacak kaydı yapıldığında ya da karşılık iptal edildiğinde ters kayıtla bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **374 Gider Karşılıkları**

Bu hesap, gelecek dönemlerde kesinleşecek giderlere ilişkin tahmini tutarların izlenmesinde kullanılır. Maliyet muhasebesi uygulamasında aylık maliyetlerin belirlenmesinde gelecek aylarda kesinleşecek giderlerden aylık maliyetlere verilen paylara ilişkin tahmini tutarlar bu hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan gider karşılıkları ilgili gider ya da maliyet hesabı karşılığında bu hesaba alacak, ödemeler yapıldığında, bu giderlerin kesin tutarları belli olup ilgili yükümlülük hesabına alacak kaydı yapıldığında ya da karşılık iptal edildiğinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **375 Garanti Karşılıkları**

Bu hesap, işletmenin satmış olduğu mal ve hizmetlerle ilgili olarak müşterilere alım tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde görülen her türlü üretim veya hizmet kalitesi hatasına ilişkin maliyetleri karşılama garantisi vermesi durumunda (malların geri alımı, bakım ve onarımı, hizmetin yeniden sunulması gibi) on iki ay içinde ortaya çıkması beklenen garanti yükümlülükleri için ayrılan karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Satışlar yapıldıkça on iki aylık süre içinde gerçekleşmesi beklenen garanti karşılıkları bu hesaba alacak, garantinin kapsamına göre “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabına ya da “621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)” hesabına borç kaydedilir. Önceki dönemlerde “475 Garanti Karşılıkları” hesabında izlenen garanti karşılıklarından bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren on iki ay içinde gerçekleşmesi beklenen garanti harcamaları tutarı, “475 Garanti Karşılıkları” hesabının borcu karşılığında bu hesabın alacağına aktarılır. Harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde ters kayıtla bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar**

Bu hesap, işletmenin on iki ay içerisinde gerçekleştirmeyi beklediği özellikle maddi duran varlıklar gibi varlıkların sökülmesi, kaldırılması ve yerleştirildiği alanın restore edilmesi gibi yükümlülükleri dolayısıyla ayırdığı karşılıklar ile benzeri taahhütlerinden ortaya çıkan diğer yükümlülükleri dolayısıyla ayırdığı karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

On iki ay içinde gerçekleştirilecek sökme, kaldırma ve restorasyon vb. yükümlülükler için ayrılan karşılık tutarları, ilgili varlığın maliyetine yansıtılmak üzere söz konusu varlık hesabı ya da kâr veya zarar tablosu hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Ayrıca “476 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar” hesabından yapılan aktarmalarda bu hesaba alacak kaydedilir. Harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde ters kayıtla bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları**

Bu hesap, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programa bağlı olarak işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamında veya faaliyetin yapılış şeklinde bir değişikliğe gidilmesi sonucunda on iki ay içinde ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

### **İşleyişi:**

On iki aylık süre içinde yapılması beklenen harcamalar, bu hesaba alacak “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına ya da ilgili diğer fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. Ayrıca, “477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları” hesabından yapılan aktarmalarda bu hesaba alacak kaydedilir. Harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde ters kayıtla bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **378 Çevre Düzenleme Karşılıkları**

Bu hesap, işletmenin on iki ay içinde gerçekleştirmeyi beklediği çevre düzenleme yükümlülükleri için ayrılan karşılık tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

On iki aylık süre içinde gerçekleştirilecek çevre düzenleme yükümlülükleri için ayrılan karşılık tutarları bu hesaba alacak, ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. Ayrıca, “478 Çevre Düzenleme Karşılıkları” hesabından yapılan aktarmalarda bu hesaba alacak kaydedilir. Harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde ters kayıtla bu hesaba borç kaydı yapılır.

### **379 Diğer Karşılıklar**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen kısa vadeli diğer karşılıkların izlenmesinde kullanılır. TFRS’de ve BOBİ FRS’de tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan kısa vadeli karşılıklar da bu hesabın altında açılacak ayrı bir alt hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

On iki aylık süre içinde gerçekleşecek yükümlülükler için ayrılan karşılık tutarları bu hesaba alacak, ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. Ayrıca, “479 Diğer Karşılıklar” hesabından yapılan aktarmalarda bu hesaba alacak kaydedilir. Harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde ters kayıtla bu hesaba borç kaydı yapılır.

## **38 ERTELENMİŞ (GELECEK AYLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

Bu grup, içinde bulunulan dönemde tahsil edilen ancak gelecek on iki aya ait olan peşin tahsil edilmiş gelirler ile faaliyet dönemine ait olup tahakkuku yapılan ancak ödeme tarihi gelmediği için ödemesi gelecek aylarda yapılacak giderlerden oluşur. Ayrıca sayım ve tesellüm fazlaları da bu grupta izlenir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

### **380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler**

Bu hesap, gelecek hesap dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin on iki aydan kısa süreye ait kısımlarının izlendiğı hesaptır.

#### **İşleyişi:**

Gelecek hesap dönemlerine ait peşin tahsil olunan ve gelecek aylarda kar veya zarar hesaplarına gelir olarak aktarılacak tutarlar bu hesabın alacağına kaydedilir. İlişkin olduğı aylarda bu hesaba borç kaydedilmek suretiyle ilgili gelir hesabına aktarılır. Dönem sonlarında, uzun vadeli yükümlülükler içerisinde “480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler” hesabında izlenen gelir tutarlarının izleyen dönemin on iki aya isabet eden tutarları, bu hesabın alacağına aktarılır.

### **381**

### **382 Alınan Devlet Teşvikleri**

Bu hesap, alınan veya alınacak olan devlet teşviklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre ileriki aylarda kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

Diğer taraftan, TFRS’yi uygulayan işletmelerin varlıklara ilişkin teşvikleri finansal durum tablolarında varlığın defter değerinden indirerek göstermeyi tercih ettikleri durumda bu hesap kullanılmaz.

#### **İşleyişi:**

Alınan veya alınacak olan devlet teşvikleri karşılığında ilgili varlık muhasebeleştirildiğinde teşvik tutarının henüz kar veya zarar hesaplarına aktarılamayacak kısmı bu hesaba alacak kaydedilir. İzleyen dönemlerde teşviklere ilişkin bu hesapta yer alan tutarlar “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına ya da teşvikle karşılanması amaçlanan giderlerin kaydedildiğı hesaba aktarıldıkça bu hesaba borç kaydı yapılır. Koşullardaki değışmeler sonucu bu hesapta izlenen tutarların devlete geri ödenecek olması durumunda hesaba borç kaydı yapılır.

### **383**

### **384**

### **385 Gider Tahakkukları**

Bu hesap, faaliyet dönemine ait olup tahakkuku yapılan ancak ödemesi ya da kesinleşmesi gelecek aylarda gerçekleşecek giderlerin izlenmesinde kullanılır. Ancak tahakkuk eden giderlerin doğrudan ilgili hesabın alacağına kaydedildiğı durumlarda (örneğin; banka kredilerine ilişkin faiz tahakkuklarının doğrudan kredilerle ilgili hesaba alacak kaydedildiğı durumlarda) bu hesap kullanılmaz.

#### **İşleyişi:**

Dönem sonlarında, cari döneme ait olarak hesaplanan gider tahakkukları, ilgili gider hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Ayrıca daha önceki dönemlerde “485 Gider Tahakkukları” hesabına kaydedilen tutarların izleyen cari dönemde ödenecek veya kesinleşecek kısımları bu hesabın alacağına “485 Gider Tahakkukları” hesabının borcuna kaydedilir. Sonraki dönemde, giderin kesinleşmesi ya da ödenmesi durumunda hesaptaki tutarlar bu hesabın borcuna karşılık ilgili hesapların alacağına aktararak kapatılır.

386

387

### 388 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

Bu hesap, sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar vb. fazlalıklarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan fazlalıkların geçici olarak izlenmesinde kullanılır. Dönem sonunda fazlalığın nedeninin bulunup hesabın kapatılması temel ilkedir.

#### İşleyişi:

Fazlalığın ortaya çıkması ile hesaba alacak, fazlalığın nedeninin bulunması veya kar kaydedilmesi halinde ise borç kaydedilir.

389

### 39 (390-395) DİĞER KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Bu grup, kısa vadeli yükümlülüklerle ilişkin yukarıda belirtilen gruplara girmeyen diğer çeşitli kısa vadeli yükümlülük kalemleri için açılmış 390-395 nolu hesaplardan oluşur. 396-399 nolu hesaplar, TFRS 5 kapsamında ortaya çıkan yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

390

#### 391 Hesaplanan KDV

Bu hesap; teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Hesaplanan katma değer vergisi bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibariyle bu hesabın kalanı, “190 Devreden KDV” ve/veya “191 İndirilecek KDV” hesapları ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın kalanı “190 Devreden KDV” ve/veya “191 İndirilecek KDV” hesaplarının kalanından fazla olduğu durumlarda vadesinde ödenmek üzere “362 Ödenecek KDV” hesabına aktarılarak kapatılır.

#### 392 Diğer KDV

Bu hesap; teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen katma değer vergisi ve ihrac kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek katma değer vergisinin izlenmesinde kullanılır.

Hesap ihtiyaca göre alt hesaplara ayrılabilir.

#### İşleyişi:

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen ertelenen katma değer vergisi, aktifteki ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonunda aktifteki ilgili hesabın alacağı karşılığı bu hesaba borç kaydedilir.

Yatırımın teşvik belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde ertelenen katma değer vergisi bu hesaba borç, ödenmek üzere pasifteki tahakkuk hesabına alacak kaydedilir.

Vergi dairesince tecil olunan katma değer vergisi “391 Hesaplanan KDV” hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda bu hesaba borç kaydedilir.

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise, tecil olunan katma değer vergisi “391 Hesaplanan KDV” hesabının alacağına karşılık bu hesaba borç kaydedilir.

### **393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı**

Bu hesap, işletmenin merkez ve şubeler arasındaki işlemlerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Bu hesap karşılıklı olarak çalışır. Merkez hesap borçlanırken şube hesapları alacaklanır. Şubeler borçlanırken bir başka şube ya da merkez alacaklanır. Dönem sonunda merkez ve şube hesapları karşılıklı olarak kapatılır. Hesap kalan vermez.

### **394**

### **395 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yükümlülükler**

Bu hesap diğer kısa vadeli yükümlülük hesaplarının içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli kısa vadeli yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Diğer çeşitli kısa vadeli yükümlülüklerde meydana gelen artışlar bu hesaba alacak, azalışlar ise borç kaydedilir.

### **39 (396-399) SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN GRUPLARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER**

#### **(Bu grup TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılır)**

Bu grup, TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* kapsamında; satış amaçlı elde tutulan olarak ya da ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin yükümlülükler için açılmış 396-399 nolu hesaplardan oluşur.

Bu grup, TFRS’yi uygulamayan işletmeler tarafından kullanılmaz.

Elden çıkarılacak gruplarda yer alan yükümlülükler TFRS 5’in ölçüm hükümleri kapsamında olmadığından bu yükümlülüklerin elden çıkarılacak gruba dâhil edildiği andaki ölçümü ile elden çıkarılacak grupların satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlenmeden önce olmak üzere hesap dönemi sonunda yapılan yeniden ölçümlerinde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar bu yükümlülüklerin bireysel olarak değerlemesi yapıldığında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar hangi hesapta kaydediliyorsa o hesaba kaydedilir ve karşılığında bu grupta yer alan ilgili hesabın (“397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” ya da “398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” hesabın) borcuna ya da alacağına gerekli kayıt yapılır.

Diğer taraftan durdurulan faaliyet tanımını karşılayan elden çıkarılacak gruplarda yer alan yükümlülüklerle ilişkin kazanç ve kayıplar durdurulan faaliyetlerin temel gelir ve gider unsurlarının izlendiği hesaplara kaydedilir ve karşılığında “399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler” hesabının borcuna ya da alacağına gerekli kayıt yapılır.



Bu grupta yer alan 396-399 nolu hesaplar aşağıdaki gibidir:

### **396**

#### **397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yüklümlükler**

Bu hesap, TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, elden çıkarılacak gruplar itibariyle alt hesaplara ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Elden çıkarılacak grup satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığında, bu gruba ilişkin yükümlülükler TFRS 5 uyarınca belirlenen ölçüm hükümleri uygulanarak bulunan değerleri üzerinden bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili grup elden çıkarıldığında ya da satış amaçlı elde tutulan grup niteliğini kaybettiğinde hesap borçlandırılır.

#### **398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yüklümlükler**

Bu hesap, TFRS 5 kapsamında ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, ortaklara dağıtılacak gruplar itibariyle alt hesaplara ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Elden çıkarılacak gruba ilişkin yükümlülükler, grup ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırıldığında; TFRS 5 uyarınca belirlenen ölçüm hükümleri uygulanarak bulunan değerleri üzerinden bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili grup ortaklara dağıtıldığında veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan grup niteliğini kaybettiğinde hesaba borç kaydedilir.

#### **399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yüklümlükler**

Bu hesap; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak grupların TFRS 5’de tanımlanan durdurulan faaliyet tanımını karşılamaları durumunda, bu gruplara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap durdurulan faaliyetler itibariyle alt hesaplara ayrılabilir.

##### **İşleyişi:**

Durdurulan faaliyetlere ilişkin yükümlülükler, ilgili grup satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığında, TFRS 5 uyarınca belirlenen ölçüm hükümleri uygulanarak bulunan değerleri üzerinden bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili grup elden çıkarıldığında ya da satış amaçlı elde tutulan grup niteliğini kaybettiğinde hesaba borç kaydedilir.

#### 4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

İşletmenin finansal tablolarını hazırlarken uyguladığı geçerli finansal raporlama çerçevesine göre uzun vadeli yükümlülük olarak gösterilmesi gereken ve ilke olarak on iki ay ya da normal faaliyet döneminden daha uzun süre içerisinde yerine getirilecek olan yükümlülükler bu sınıfta gösterilir.

Uzun vadeli yükümlülükler; finansal yükümlülükler, ticari borçlar, diğer borçlar, devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden yükümlülükler, alınan avanslar, ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler, karşılıklar, ertelenmiş (gelecek aylara yıllara) gelirler ve gider tahakkukları ile diğer uzun vadeli yükümlülükler şeklinde bölümlenir.

##### 40 (400-408) FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER

Bu grup; finans kuruluşlarına olan uzun vadeli yükümlülükler, para ve sermaye piyasası araçları ile temin edilen uzun vadeli finansal borçlar, kiralama işlemlerinden uzun vadeli borçların izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar finansal yükümlülüğün elde ediliş biçimine bağlı olarak ana hesaplara ayrılmıştır. Elde ediliş biçimi aynı olmasına rağmen, aynı hesapta izlenen finansal yükümlülükler farklı ölçüm esasları uygulanması durumunda ilgili hesap, ölçüm yöntemine bağlı olarak alt hesaplara ayrılabilir.

TFRS uyarınca bazı finansal yükümlülükler itfa edilmiş maliyet yöntemi dışında gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülebilmekte ya da finansal yükümlülüklerin ölçümüne ilişkin özel hükümler (finansal teminat sözleşmeleri için yer alan hükümler gibi) bulunabilmektedir. Bu tür durumlarda, finansal yükümlülüklerin dönem sonlarında yeniden ölçümlerinden kaynaklanan ve kar veya zarara aktarılması gereken kazanç ve kayıplar finansal gelir ve giderler içerisinde gösterilir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

##### 400 Banka Kredileri

Bu hesap, bankalardan sağlanan uzun vadeli kredilere ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır.

##### İşleyişi:

Kredinin alındığı tarihte alınan uzun vadeli kredilerin anapara tutarı bu hesaba alacak, karşılığında ilgili varlık hesabına borç kaydedilir. Bu kredilere ilişkin tahakkuk eden faiz giderleri için bu hesaba alacak, karşılığında ise ilgili borçlanma maliyeti hesabına borç kaydı yapılır. Ancak MSUGT uygulayan işletmeler, tahakkuk eden faiz giderlerini gider tahakkukları hesaplarında hesabında izlemesi durumunda, ilgili borçlanma maliyeti hesabı karşılığında “385 Gider Tahakkukları” ya da “485 Gider Tahakkukları” hesaplarına borç kaydı yapılır. Dönem sonlarında ilgili kredinin on iki ay içerisinde ödenecek anapara tutarı ve on iki ay içerisinde ödenecek faizlerin tahakkuk eden kısmı (MSUGT uygulayan işletmeler açısından “385 Gider Tahakkukları” hesabı kullanılmıyorsa) bu hesaba borç kaydedilirken, “302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri” hesabına alacak kaydedilir. Krediyeye ilişkin anapara veya faiz ödemeleri doğrudan bu hesaptan yapıldığında, bu hesaba borç kaydedilir. Bu şekilde kayıt yapılması durumunda, “408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabı kullanılmaz.

İşletmeler, bu hesapta banka kredilerini bu kredilere ilişkin gelecekte tahakkuk edecek toplam faizlerle birlikte toplam ödenecek tutar üzerinden izlemeyi tercih edebilirler. Bu durumda, kredinin alındığı tarihte hesaba, gelecekte tahakkuk edecek toplam faiz dâhil kredi için ödenecek toplam tutar alacak kaydedilir. Diğer taraftan, alınan kredinin anapara tutarı karşılığında ilgili varlık hesabına borç kaydedilirken, gelecekte ödenecek toplam faiz tutarları karşılığında “408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında döneme isabet eden faiz tutarları ilgili borçlanma maliyetleri hesabı karşılığında, “408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına alacak kaydedilir. Yine dönem sonlarında, kredi için gelecek on iki ay içerisinde ödenecek toplam anapara ve faiz tutarları bu hesaba borç kaydedilirken, “302 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri” hesabına alacak kaydedilir. Diğer taraftan, “408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabında izlenen gelecek dönemlerde ödenecek toplam faiz tutarlarının, on iki ay içinde ödenecek kısımları “308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına aktarılır. Krediyeye ilişkin anapara veya faiz ödemeleri doğrudan bu hesaptan yapıldığında, bu hesaba borç kaydedilir.

#### **401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar**

Bu hesap, bankalar ile finansal kiralama şirketleri dışındaki diğer finans kuruluşlarından sağlanan uzun vadeli kredilere ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

“400 Banka Kredileri” hesabının açıklamalarındaki esaslar uygulanır.

#### **402**

#### **403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler**

Bu hesap, kiracı olarak işletmenin vadeleri on iki aydan daha uzun olan kiralama işlemlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Kiralama işlemleri dolayısıyla kiraya verene yapılacak toplam kira ödemeleri (gelecekte tahakkuk edecek toplam faiz dahil) bu hesaba alacak kaydedilir. Bu durumda, kira yükümlülüklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen net bugünkü değeri karşılığında ilgili varlık hesabına borç kaydedilirken, gelecekte ödenecek toplam faiz tutarları karşılığında “408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına borç kaydedilir.

Kiralama işlemleri dolayısıyla kiraya verene on iki ay içerisinde yapılacak toplam kira ödemeleri (gelecekte tahakkuk edecek toplam faiz dahil) bu hesaba borç kaydedilirken, “303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler” hesabına alacak kaydedilir. Diğer taraftan, “408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabında izlenen gelecek dönemlerde ödenecek toplam faiz tutarlarının, on iki ay içinde ödenecek kısımları “308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına aktarılır. Kira ödemeleri doğrudan bu hesaptan yapıldığında, bu hesaba borç kaydedilir.

404

#### 405 Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları

Bu hesap, işletme tarafından çıkarılmış tahvil ve diğer uzun vadeli borçlanma araçlarının izlenmesinde kullanılır.

##### İşleyişi:

Menkul kıymetler ihraç edildiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Bunların ve bunlara ilişkin faiz giderlerinin izlenmesinde ve kısa vadeli yabancı kaynaklara yapılan aktarımlarda “400 Banka Kredileri” hesabının açıklamalarındaki esaslar uygulanır. Kısa vadeli yabancı kaynaklara yapılacak aktarımlarda “305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri ” hesabı kullanılır.

#### 406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri

Bu hesap, uzun vadeli olarak ihraç edilen paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarından kaynaklanan finansal yükümlülük bileşenlerinin izlenmesinde kullanılır.

##### İşleyişi:

Paylara dönüştürülebilir borçlanma araçları ihraç edildiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının finansal yükümlülük bileşenlerinin ve bunlara ilişkin faiz giderlerinin izlenmesinde ve kısa vadeli yabancı kaynaklara yapılan aktarımlarda “400 Banka Kredileri” hesabının açıklamalarındaki esaslar uygulanır. Yükümlülük bileşenlerinin anapara ve faizlerine ilişkin olarak kısa vadeli yükümlülüklere yapılacak aktarımlarda “305 Çıkarılmış Tahvil ve Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri ” hesabı kullanılır.

Bu hesapta izlenen borçlanma araçlarının paylara dönüştürülmesi durumunda ilgili tutar bu hesabın borcu karşılığında, “500 Sermaye” hesabına ya da yeni paylar ihraç edilip sermayeye tescili yapılanaya kadar “504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları” hesabının alacağına aktarılır.

#### 407 Diğer Finansal Yükümlülükler

Bu hesap, yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer uzun vadeli finansal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

##### İşleyişi:

Diğer finansal yükümlülüklerin izlenmesinde bu gruptaki hesapların işleyişine ilişkin açıklamalarda yer alan esaslar kıyasen uygulanır.

#### 408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)

Bu hesap, bu grupta yer alan finansal yükümlülüklerin gelecekte tahakkuk edecek faizlerle birlikte toplam ödenecek tutar üzerinden izlenmesi halinde finansal yükümlülüklerle ilişkin henüz tahakkuk etmemiş gelecek dönemlere ilişkin faiz tutarlarının izlenmesinde kullanılır. İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal yükümlülükler için bu tutar finansal yükümlülükleri dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirger.

### **İşleyişi:**

İlgili finansal yükümlülük ilk defa kayda alındığında ilgili finansal yükümlülük hesabı karşılığında finansal yükümlülüğe ilişkin gelecek dönemlerde ödenecek ancak henüz tahakkuk etmemiş faiz tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesaba kaydedilmiş faizler tahakkuk ettiğinde 7'li gruplarda yer alan “780 Finansman Giderleri” hesabına alınır. “781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı” alacağı ile dönem sonunda “671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabına aktarılır. Bu hesapta izlenen gelecek dönemlerde ödenecek toplam faiz tutarlarının on iki ay içinde ödenecek kısımları bu hesabın alacağına kaydedilirken, “308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabının borcuna kaydedilir.

### **40 (409) TÜREV ARAÇLARDAN BORÇLAR**

Bu grup, türev araçlardan doğan on iki aydan daha uzun sürede yerine getirilecek yükümlülüklerin izlendiği “409 Türev Araçlardan Borçlar” hesabından oluşur

#### **409 Türev Araçlardan Borçlar**

Bu hesap, türev araç işlemlerinden doğan uzun vadeli borçların izlenmesinde kullanılır. Bu hesaba kaydedilen değerlendirme farkları, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kar veya zarar ya da özkaynak hesabı ile ilişkilendirilir.

### **İşleyişi:**

Türev araç işlemleri nedeniyle yüklenilen uzun vadeli borçlar bu hesabın alacağına kaydedilir. Yükümlülüğün ortadan kalkması veya yerine getirilmesi halinde bu hesaba borç kaydedilir. Ayrıca, türev araçlarla ilgili yükümlülüklerin on iki ay içinde yerine getirilecek kısımları bu hesaba borç kaydedilirken, “309 Türev Araçlardan Borçlar” hesabına alacak kaydedilir.

Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesabın alacağına, türev araçların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının (“654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar” ya da “677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar” hesabı gibi) ya da bunların özkaynaklara yansıtıldığı durumlarda BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler için “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabının, TFRS’yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın (811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları), ya da “814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” hesabı gibi) borcuna kaydedilir. Türev araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları ise, bu hesabın borcuna, türev araçların işletme tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili kar veya zarar tablosu hesabının ya da bunların özkaynaklara yansıtıldığı durumlarda BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler için “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabının, TFRS’yi uygulayan işletmeler için 81 nolu grupta yer alan ilgili hesabın alacağına kaydedilir.

### **41**

**Bu grup uzun vadeli yükümlülüklerde tanımlanmamış özellikle ayrı hesaplarda izlenmesi gereken yükümlülükler için ihtiyaca uygun olarak işletmelerce serbestçe kullanılabilir**

## 42 TİCARİ BORÇLAR

Bu grup, on iki ay veya işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde yerine getirilmesi öngörülme (diğer bir ifadeyle uzun vadeli yükümlülük niteliği taşıyan) ve işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan mal ve hizmet alımları dolayısıyla ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarının izlendiği hesaplardan oluşur. Esas faaliyet ilişkilerinden dolayı ana ortaklık, iştirak, iş ortaklığı, bağlı ortaklıklar ve kilit personel gibi ilişkili taraflardan olan borçlar varsa, bu borçlar bu grupta açılan ilişkili taraflardan borçlar hesabında ilişkili taraf kimliğine göre ayrıntılı olarak alt hesaplarda izlenir.

Borç hesaplarına, borcun bütününe görmek adına nominal tutarları ile kayıt yapılır. Ancak borçlar için kısmen veya tamamen ertelenmiş vade farkı hesaplanması durumunda ertelenmiş vade farkı giderleri düzeltici hesabı kullanılarak bu borçların finansal durum tablosunda itfa edilmiş maliyetle raporlanması sağlanmış olur. Aynı şekilde borçların kısmen veya tamamen reeskonta tabi tutulması durumunda ertelenmiş vade farkı giderleri düzeltici hesabı kullanılarak bu borçların finansal durum tablosunda tasarruf değerleriyle raporlanması sağlanmış olur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### 420 Satıcılar

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçlarından on iki aydan veya işletmenin normal faaliyet döngüsünden daha uzun süre içerisinde yerine getirilmesi beklenenlerin izlenmesinde kullanılır. İşletmenin esas faaliyeti dışındaki diğer faaliyetlerinden kaynaklanan alımları dolayısıyla ortaya çıkan borçları bu hesapta değil “436 Diğer Çeşitli Borçlar” hesabında izlenir.

#### İşleyişi:

Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, bu hesapta yer alan tutarların kısa vadeli yükümlülüklerle aktarılması ya da nakden veya hesaben ödenmesi (aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) halinde borç kaydedilir.

### 421 Borç Senetleri

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış borçlarından on iki aydan veya işletmenin normal faaliyet döngüsünden daha uzun süre içerisinde yerine getirilmesi beklenenlerin izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak; kısa vadeli yükümlülüklerle aktarıldığında ya da nakden veya hesaben ödendiğinde (aktarmalar ve hesaben mahsuplar dâhil) borç kaydedilir.

### 422 Verilen İleri Tarihli Çekler

Bu hesap, şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli borç niteliği taşıyan ve on iki aydan veya işletmenin normal faaliyet döngüsünden daha uzun süre içerisinde yerine getirilmesi beklenen ileri tarihli (vadeli) çeklerin izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

İşletme tarafından ileri tarihli çekler verildiğinde bu hesaba alacak, çekler ödendiğinde veya kısa vadeli yükümlülüklerle aktarıldığında borç kaydedilir.

423

#### 424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar

Bu hesap, işletmenin ilişkili taraflardan (ortaklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, kilit yönetici personel vb. gibi) yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan ve on iki aydan veya işletmenin normal faaliyet döngüsünden daha uzun süre içerisinde yerine getirilmesi beklenen ticari borçlarının izlenmesinde kullanılır. Hesap, ilişkili tarafın kimliğine ve senetli ve senetsiz oluşuna göre alt bölümlere ayrılabilir.

##### İşleyişi:

İlişkili taraflara ticari borcun doğması ile bu hesaba alacak, kısa vadeli yükümlülükler aktarılması ya da hesaben veya nakden ödenmesi halinde borç kaydedilir.

425

#### 426 Diğer Ticari Borçlar

Bu hesap, işletmenin esas faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer çeşitli uzun vadeli ticari borçların izlenmesinde kullanılır.

##### İşleyişi:

Yukarıda belirtilen borçlar doğduğunda bu hesaba alacak; kısa vadeli yükümlülükler aktarılması ya da nakden veya hesaben ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

427

#### 428 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari borçların tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek dönemlerde kar veya zarar hesaplarında gider yazılacak vade farkı giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, ticari borçları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirir. Hesap, ticari borç tutarlarının nominal tutarları ile ödeme dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz giderlerinin (vade farkı giderlerinin) izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre senetli borçların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde de bu hesap kullanılır.

##### İşleyişi:

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz ticari borçlara ilişkin vade farklarının gelecek dönemlere isabet eden tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabına aktarılmasında bu hesaba alacak kaydedilir. Ticari borç kısa vadeli yükümlülükler aktarıldığında, söz konusu borca ilişkin bu hesapta yer alan vade farkı tutarları “328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesabına aktarılarak karşılığında bu hesaba alacak yazılır.

Senetli borçlara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, **640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları**” hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “**650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)**” hesabına aktarılarak kapatılır.

**429**

### **43 DİĞER BORÇLAR**

Bu grup, on iki aydan uzun süre içinde yerine getirilmesi öngörülen ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki diğer işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan senetli, senetsiz borçların izlendiği hesaplardan oluşur. Maddi duran varlık alımı nedeniyle satıcılara olan uzun vadeli borçlar bu grupta izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**430**

#### **431 Ortaklara Borçlar**

Bu hesap, işletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki çeşitli işlemleri dolayısıyla ortaklarına olan uzun vadeli borçlarının izlenmesinde kullanılır.

Diğer taraftan, işletmenin ortakları vasıtasıyla finans kuruluşlarından ya da sermaye ya da para piyasalarından temin ettiği fonlar, işletmenin doğrudan finans kuruluşuna karşı yükümlülüğü bulunmasa ya da işletme ilgili finansal aracı ihraç eden taraf olmasa bile, “**307 Diğer Finansal Yükümlülükler / 407 Diğer Finansal Yükümlülükler**” hesabında izlenir.

#### **İşleyişi:**

Borcun doğması halinde hesaba alacak, kısa vadeli yükümlülüklerle aktarılması ya da nakden veya hesaben ödenmesi durumunda borç kaydedilir.

#### **432 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına, iştiraklerine veya birlikte iş yaptığı kişi veya işletmelere (ortak varlıklara sahip olduğu, ortak faaliyet yaptığı kişi veya işletmeler ile ortak girişimcilere) olan uzun vadeli borçlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, kısa vadeli yükümlülüklerle aktarılması ya da nakden veya hesaben ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

#### **433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle) ortaya çıkan ve “**431 Ortaklara Borçlar**”, “**432 Bağlı Ortaklıklara, İştiraklere ve Müşterek Girişimlere (Anlaşmalara) Borçlar**” ile “**435 Personele Borçlar**” hesaplarından herhangi birine dâhil edilemeyen diğer ilişkili taraflara olan uzun vadeli borçların izlenmesinde kullanılır.



**İşleyişi:**

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, kısa vadeli yükümlülükler aktarılması ya da nakden veya hesaben ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

**434 Alınan Depozito ve Teminatlar**

Bu hesap, işletme tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak on iki aydan uzun sürede iade etmek üzere üçüncü taraflardan alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi:**

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, kısa vadeli yükümlülükler aktarılanlar, iade edilenler veya hesaba sayılanlar borcuna kaydedilir.

**435 Personele Borçlar**

Bu hesap; işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) dolayısıyla kilit yönetici personel (işletmenin faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan genel müdür, yönetim kurulu üyeleri vb. kişiler) ile diğer personele olan çeşitli uzun vadeli borçlarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak; uzun vadeli senetli veya senetsiz borçların kısa vadeli yükümlülükler aktarılması ya da nakden veya hesaben ödenmesi durumunda ise borç kaydedilir.

**436 Diğer Çeşitli Borçlar**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan ve yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen ilişkili taraflar dışındaki diğer taraflara olan çeşitli uzun vadeli borçların izlenmesinde kullanılır. İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alımları dışında diğer varlıkları ile ilgili gerçekleştirdiği işlemlerden doğan uzun vadeli borçları da (duran varlık alımlarından kaynaklanan borçlar gibi) bu hesapta izlenir.

**İşleyişi:**

Yukarıda belirtilen borçlar doğduğunda bu hesaba alacak; kısa vadeli yükümlülükler aktarıldığında ya da nakden veya hesaben ödendiğinde ise borç kaydedilir.

**437****438 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz diğer borç tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek dönemlerde kar veya zarar hesaplarında gider yazılacak vade farkı giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, diğer borçları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyetine indirger. Hesap, ilgili olduğu borç hesabına göre alt hesaplara ayrılabilir.

Ayrıca uyguladıkları geçerli finansal raporlama çerçevesine göre diğer senetli borçların reeskont ayırmak suretiyle tasarruf değerleri ile izlenmesi durumunda ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen senetli veya senetsiz diğer borçlara ilişkin vade farklarının gelecek dönemlere isabet eden tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen vade farkı tutarının “672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri” hesabına aktarılmasında bu hesaba alacak kaydedilir. Diğer borç kısa vadeli yükümlülüklerle aktarıldığında, söz konusu borca ilişkin bu hesapta yer alan vade farkı tutarları “338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesabına aktarılarak karşılığında bu hesaba alacak yazılır.

Senetli diğer borçlara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, “662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri” hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri” hesabına aktarılarak kapatılır.

**439**

### **44 (440-444) DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT), PROJE VEYA HİZMET SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER**

Bu grupta yer alan 440-444 nolu hesaplar, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* ya da BOBİ FRS Bölüm 5 *Hasılat*’ı uygulayan işletmeler tarafından hizmet ve inşaa (taahhüt) sözleşmeleri için hakedişe bağlanmış tutarların, bu sözleşmelerden kaynaklanan hasılatları aşması halinde ortaya çıkan ve on iki aydan uzun sürede yerine getirilmesi beklenen sözleşme yükümlülüklerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **440 Devam Eden İnşaa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler**

Bu hesap, yıllara yaygın inşaa (taahhüt) işleri yapan işletmeler tarafından inşaa işleriyle ilgili hakedişe bağlanmış tutarların kaydedilen hasılatı aşması halinde ortaya çıkan uzun vadeli yükümlülüklerin (diğer bir ifadeyle TFRS 15’de tanımlandığı şekliyle sözleşme yükümlülüklerinin) izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

Her bir inşaat sözleşmesine ilişkin kayıtlar bu hesapta ayrı ayrı izlenir. İnşaa işiyle ilgili bir hakediş düzenlendiğinde, düzenlenen hakedişe ilişkin edim yükümlülüklerinin tamamı henüz yerine getirilmemişse, yerine getirilmeyen edim yükümlülükleri için gelecek dönemlerde hasılat olarak kaydedilecek tutar kadar bu hesaba alacak kaydı yapılır. Karşılığında ortaya çıkan varlığın niteliğine göre ticari alacaklar grubu ya da ilgili diğer varlık grubu hesabına borç kaydı yapılır. Ayrıca kısa vadeli yükümlülüklerle aktarımı yapılanlar “340 Devam Eden İnşaa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. İnşaa sözleşmesiyle ilgili edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonucu, hakedişe bağlanmış tutarların hasılatı aşan kısmı ortadan kalktıkça bu hesaba dönem sonlarında hasılat karşılığında borç kaydı yapılır.

#### **441 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler**

Bu hesap; devam eden proje veya hizmet sözleşmeleriyle ilgili faturası kesilerek alacak haline dönüşmüş tutarların kaydedilen hasılatı aşması halinde ortaya çıkan uzun vadeli yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

Her bir proje veya hizmet sözleşmesine ilişkin kayıtlar bu hesapta ayrı ayrı izlenir. Proje veya hizmet sözleşmesiyle ilgili bir fatura düzenlendiğinde, düzenlenen faturalanan tutara karşılık gelen edim yükümlülüklerinin

tamamı henüz yerine getirilmemişse, yerine getirilmeyen edim yükümlülükleri için gelecek dönemlerde hasılat olarak kaydedilecek tutar kadar bu hesaba alacak kaydı yapılır. Karşılığında ortaya çıkan varlığın niteliğine göre ticari alacaklar grubu ya da ilgili diğer varlık grubu hesabına borç kaydı yapılır. Ayrıca kısa vadeli yükümlülüklere aktarımı yapılanlar “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Proje veya hizmet sözleşmesiyle ilgili edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sonucu, faturaya bağlanmış tutarların hasılatı aşan kısmı ortadan kalktıkça bu hesaba dönem sonlarında hasılat karşılığında borç kaydı yapılır.

**442**

**443**

**444**

#### **44 (445-449) ALINAN AVANSLAR**

Bu grup; gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan uzun vadeli avansların izlendiği 445-449 nolu hesaplardan oluşur.

##### **445 Alınan Sipariş Avansları**

Bu hesap, işletmenin on iki aydan daha uzun süre sonra yapacağı mal satışlarıyla ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Alınan avanslar, bu hesaba alacak; kısa vadeli yükümlülüklere aktarıldığında ya da malın teslim edilmesi sonucu hasılat kaydedildiğinde ise bu hesaba borç kaydedilir.

##### **446 Alınan İş Avansları**

Bu hesap, işletmenin on iki aydan daha uzun süre sonra yapacağı hizmet teslimleriyle ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Alınan avanslar, bu hesaba alacak; kısa vadeli yükümlülüklere aktarıldığında ya da hizmetin sunulması sonucu hasılat kaydedildiğinde ise bu hesaba borç kaydedilir.

**447**

##### **448 Alınan Diğer Avanslar**

Bu hesap, sipariş ve iş avansları dışında kalan, işletmenin aldığı her türlü uzun vadeli avansların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Alınan avanslar, bu hesaba alacak; kısa vadeli yükümlülüklere aktarılması ya da avans alımına neden olan işlemin gerçekleşmesi sonucunda ise bu hesaba borç kaydedilir.

449

45

#### **46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER**

Bu grup, işletmenin sorumlu veya mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri on iki aydan uzun vadeli borçlarının izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

##### **460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Bu hesap, on iki aydan daha uzun sürede ödenmek üzere sonraki dönemlere ertelenmiş veya taksitle bağlanmış, vergiye tabi kar üzerinden hesaplanan ve işletmenin mükellef sıfatıyla ödemesi gereken vergilerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

On iki aydan daha uzun sürede ödenmek üzere ertelenen veya taksitle bağlanan vergiler için bu hesaba alacak kaydı yapılır. Bunlardan on iki ay içerisinde ödenecek olanlar için bu hesaba borç kaydı yapılarak, “[360 Gelir Üzerinden Alınan](#)” hesabına aktarılır.

461

462

463

464

##### **465 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri**

Bu hesap işletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu on iki aydan uzun vadede ödenecek olan, personele ait emeklilik kesintisi ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işveren tarafından sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerinin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacak kaydedilir. Sosyal güvenlik kesintilerinden on iki ay içerisinde ödenecek olanlar bu hesaba borç kaydı yapılarak, “[365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri](#)” hesabına aktarılır.

466

467

##### **468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler**

Bu hesap, on iki aydan daha uzun sürede ödenmek üzere sonraki dönemlere ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Erteleme veya taksitlendirme süresi on iki aydan fazla olan vergi ve diğer yükümlülükler bu hesabın alacağına kaydedilir. Söz konusu borçlardan on iki ay içerisinde ödenecek olanların “368 Vadesi Geçmiş, Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler” hesabına aktarılmaları ya da ödenmeleri halinde bu hesaba borç kaydedilir.

### **469 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen gelecek yıllarda ödenecek diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Yükümlülük tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesaba alacak, kısa vadeli yükümlülüklerle aktarımlar veya ödemeler yapıldıkça borç kaydı yapılır.

### **47 KARŞILIKLAR**

Bu grup, bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarı ya da yerine getirilme zamanı belirsiz olan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre karşılık olarak finansal tablolarda gösterilmesi gereken uzun vadeli yükümlülüklerin izlendiği hesaplardan oluşur. Varlıkların defter değerini düzeltici nitelikteki amortisman, değer düşüklüğü gibi giderler bu grupta değil, aktif düzenleyici nitelikteki hesaplarda izlenir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklarda bu grupta yer alır.

Karşılıklar, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kayda alma kriterlerini sağladıklarında belirlenen değerleri üzerinden bu grupta yer alan ilgili hesaba borç kaydedilir. Sonraki ölçümlerinde tahmin edilen karşılık tutarında bir değişiklik olması durumunda hesapta yer alan tutarda düzeltme yapılır. Ayrılan karşılık tutarı maliyet hesapları kullanılmaksızın doğrudan bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece bu grupta yer alan hesaplar karşılığında kar veya zarar hesapları ya da maliyet hesapları çalıştırılır. Karşılık tutarının yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi durumunda zamanın geçmesinden kaynaklı artışlar finansal gider olarak “673 Diğer Faiz Giderleri” hesabına borç kaydedilir. Ayrılan karşılıklar iptal edildiğinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**470**

**471**

### **472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları**

Bu hesap, on iki aydan uzun sürede ödenmesi öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

On iki aydan uzun sürede ödenmesi beklenen kıdem tazminatı tutarları çalışanın bulunduğu birime bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının (Örneğin; “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabı) borcuna karşılık, bu hesabın alacağına kaydedilir. On iki ay içinde ödenmesi beklenen kıdem tazminatı tutarları “372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesabına aktarıldığında, ödemeler yapıldığında, çalışana ait hesaplara alacak kaydı yapıldığında ya da karşılık iptal edildiğinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından kıdem tazminatlarının ölçümünde tanımlanmış net fayda borcunun ya da varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan farklar bu hesabın borcu ya da alacağı karşılığında “803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)” hesabına kaydedilir.

### **473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca ayrılması gereken çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklardan kıdem tazminatları dışında kalanların izlenmesinde kullanılır. Bu hesapta on iki aydan daha uzun sürede ödenmesi öngörülen karşılıklar yer alır. İşletmenin çalışanlara sağlayacağı kullanılmamış izin ücretleri karşılıkları, ikramiye karşılıkları gibi faydalar bu hesapta izlenir.

Hesap çalışanlara sağlanacak faydaların türüne göre alt hesaplara ayrılabilir.

### **İşleyişi:**

On iki aydan uzun sürede ödenmesi beklenen fayda tutarları çalışanın bulunduğu birime bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının (Örneğin; “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabı) borcuna karşılık, bu hesabın alacağına kaydedilir. On iki ay içinde ödenmesi beklenen fayda tutarları “373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar” hesabına aktarıldığında, ödemeler yapıldığında, çalışana ait hesaplara alacak kaydı yapıldığında ya da karşılık iptal edildiğinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından fayda tutarlarının ölçümünde tanımlanmış net fayda borcunun ya da varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan farklar bu hesabın borcu ya da alacağı karşılığında “803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)” hesabına kaydedilir.

**474**

### **475 Garanti Karşılıkları**

Bu hesap, işletmenin satmış olduğu mal ve hizmetlerle ilgili olarak müşterilere alım tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde görülen her türlü üretim veya hizmet kalitesi hatasına ilişkin maliyetleri karşılama garantisi vermesi durumunda (malların geri alımı, bakım ve onarımı, hizmetin yeniden sunulması gibi) on iki aydan uzun sürede ortaya çıkması beklenen garanti yükümlülükleri için ayrılan karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

On iki aydan uzun sürede gerçekleşmesi beklenen hesaplanan tahmini garanti karşılıkları bu hesaba alacak, garantinin kapsamına göre “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabına ya da “621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)” hesabına borç kaydedilir. On iki ay içinde gerçekleşmesi beklenen garanti harcamalarına ilişkin tutarlar “375 Garanti Karşılıkları” hesabına aktarıldığında, harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### **476 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar**

Bu hesap, işletmenin on iki aydan uzun sürede gerçekleştirmeyi beklediği özellikle maddi duran varlıklar gibi varlıkların sökülmesi, kaldırılması ve yerleştirildiği alanın restore edilmesi gibi yükümlülükleri dolayısıyla ayırdığı karşılıklar ile benzeri taahhütlerinden ortaya çıkan diğer yükümlülükleri dolayısıyla ayırdığı karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

On iki aydan uzun sürede gerçekleştirilecek sökme, kaldırma ve restorasyon vb. yükümlülükler için ayrılan karşılık tutarları, ilgili varlığın maliyetine yansıtılmak üzere söz konusu varlık hesabı ya da kâr veya zarar tablosu hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. On iki ay içinde gerçekleşmesi beklenen sökme, kaldırma ve restorasyon vb. yükümlülük tutarları “376 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri” hesabına aktarıldığında bu hesaba borç kaydedilir. Doğrudan bu hesaptan indirilecek şekilde harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### **477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları**

Bu hesap, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programa bağlı olarak işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamında veya faaliyetin yapılış şeklinde bir değişikliğe gidilmesi sonucunda on iki aydan uzun sürede ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

##### **İşleyişi:**

On iki aydan uzun sürede yapılması beklenen harcamalar bu hesaba alacak, “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına ya da ilgili diğer fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. On iki ay içinde gerçekleşmesi beklenen harcamalar “377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları” hesabına aktarıldığında bu hesaba borç kaydedilir. Harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### **478 Çevre Düzenleme Karşılıkları**

Bu hesap, işletmenin on iki aydan uzun sürede gerçekleştirmeyi beklediği çevre düzenleme yükümlülükleri için ayrılan karşılık tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

On iki aydan uzun sürede gerçekleştirilecek çevre düzenleme yükümlülükleri için ayrılan karşılık tutarları bu hesaba alacak, ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. On iki ay içinde gerçekleşmesi beklenen çevre düzenleme yükümlülükleri “378 Çevre Düzenleme Karşılıkları” hesabına aktarıldığında bu hesaba borç kaydedilir. Harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### **479 Diğer Karşılıklar**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen uzun vadeli diğer karşılıkların izlenmesinde kullanılır. TFRS’de ve BOBİ FRS’de tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan kısa vadeli karşılıklar da bu hesabın altında açılacak ayrı bir alt hesapta izlenir.

**İşleyişi:**

On iki aydan uzun sürede gerçekleşecek yükümlülükler için ayrılan karşılık tutarları bu hesaba alacak, ilgili fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilir. Kısa vadeli yükümlülüklerle aktarımlar veya harcamalar yapıldıkça ya da karşılık iptalinde bu hesaba borç kaydı yapılır.

**48 (480-488) ERTELENMİŞ (GELECEK YILLARA AİT) GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

Bu grup, içinde bulunulan dönemde tahsil edilen ancak gelecek on iki aydan daha sonraki dönemlere ait olan peşin tahsil edilmiş gelirler ile faaliyet dönemine ait olup tahakkuku yapılan ancak ödeme tarihi gelmediği için ödemesi gelecek dönemlerde yapılacak giderler için açılmış hesaplardan oluşur. Ayrıca, TMS 12 ve BOBİ FRS Bölüm 23 kapsamında ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin izlenmesinde 489 nolu hesap kullanılır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler**

Bu hesap, gelecek hesap dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin on iki aydan uzun süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

**İşleyişi:**

Gelecek hesap dönemlerine ait peşin tahsil olunan ve gelecek dönemlerde kar veya zarar hesaplarına gelir olarak aktarılacak tutarlar bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, peşin tahsil edilmiş gelirin on iki ay içerisinde kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan kısmı bu hesaba borç kaydedilerek, “[380 Ertelenmiş \(Gelecek Aylara Ait\) Gelirler](#)” hesabına aktarılır.

**481****482 Alınan Devlet Teşvikleri**

Bu hesap, alınan veya alınacak olan devlet teşviklerinin uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre gelecek yıllarda kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak olan kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

Diğer taraftan, TFRS’yi uygulayan işletmelerin varlıklara ilişkin teşvikleri finansal durum tablolarında varlığın defter değerinden indirerek göstermeyi tercih ettikleri durumda bu hesap kullanılmaz.

**İşleyişi:**

Alınan veya alınacak olan devlet teşvikleri karşılığında ilgili varlık muhasebeleştirildiğinde alınan veya alınacak olan teşvik tutarının gelecek yıllarda kar veya zarar hesaplarına aktarılacak kısmı bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında, devlet teşviklerine ilişkin tutarlardan gelecek on iki ay içerisinde kar veya zarar hesaplarına yansıtılması beklenenler bu hesabın borcu karşılığında “[382 Alınan Devlet Teşvikleri](#)” hesabına aktarılır. Koşullardaki değişimler sonucu bu hesapta izlenen tutarların devlete geri ödenecek olması durumunda hesaba borç kaydı yapılır.



483

484

#### 485 Gider Tahakkukları

Bu hesap, faaliyet dönemine ait olup tahakkuku yapılan ancak ödemesi ya da kesinleşmesi gelecek yıllarda gerçekleşecek giderlerin izlenmesinde kullanılır. Ancak tahakkuk eden giderlerin doğrudan ilgili hesabın alacağına kaydedildiği durumlarda (örneğin; banka kredilerine ilişkin faiz tahakkuklarının doğrudan kredilerle ilgili hesaba alacak kaydedildiği durumlarda) bu hesap kullanılmaz.

#### İşleyişi:

Dönem sonlarında, cari döneme ait olarak hesaplanan gider tahakkuklarından, ilgili gider hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Hesaplanan gider tahakkuklarının gelecek on iki ayda ödenecek veya kesinleşecek kısımları bu hesabın borcu karşılığında, “385 Gider Tahakkukları” hesabına aktarılır.

486

487

488

#### 48 (489) ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

##### 489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Bu hesap, işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları durumunda, “TMS 12 Gelir Vergileri” ve BOBİ FRS Bölüm 23 uyarınca vergiye tabi geçici farklar dolayısıyla gelecek dönemlerde ödenecek olan gelir üzerinden alınan vergi tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Ertelenmiş vergi tutarlarının hesaplanmasının ardından geçmiş dönemle karşılaştırıldığında ertelenmiş vergi yükümlülüğünde meydana gelen değişimler esas alınarak bu hesabın kalanı düzeltilir. Bu kapsamda, ertelenmiş vergi yükümlülüğünde bir artış meydana geldiğinde bu hesaba alacak kaydedilirken, vergi yükümlülüğüne neden olan ertelenmiş vergi gider etkisi, “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” ve “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarına borç kaydedilir. Bununla birlikte, BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinde “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesabı kullanılmaz; tüm vergi etkisi “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesabına borç kaydedilir.

Diğer taraftan, etkileri özkaynaklara (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü bu hesaba alacak kaydedilirken, “559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” ya da “569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabının (TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından ise “809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” ya da “819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabının) altında açılacak Ertelemiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi alt hesaplarına borç kaydedilir. Ertelemiş vergi yükümlülüğü azalmasında veya ortadan kalkmasında benzer şekilde bu hesaba borç kaydedilirken, ilgili hesaplara alacak kaydı yapılır.

#### **49 DİĞER UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

Bu grup, uzun vadeli yükümlülüklerle ilişkin yukarıda belirtilen gruplara girmeyen diğer çeşitli uzun vadeli yükümlülük kalemleri için açılan hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**490**

**491**

**492 Diğer KDV**

Bu hesap; teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen katma değer vergisi ve ihrac kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek katma değer vergisinin izlenmesinde kullanılır.

Hesap ihtiyaca göre alt hesaplara ayrılabilir.

**İşleyişi:**

Bu hesabın işleyişinde “392 Diğer KDV” hesabının açıklamalarındaki esaslar uygulanır. Kısa vadeli yükümlülüklerle aktarımlarda bu hesabın borcu karşılığında “392 Diğer KDV” hesabı alacaklandırılır.

**493**

**494 Tesise Katılma Payları**

Bu hesap, işletmeye ait tesislerden yararlanmak amacıyla üçüncü kişilerden alınan tesis bedellerine katılma paylarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Katılma paylarının tahsilinde bu hesaba alacak, tesisin ömrü süresine göre belirlenecek itfa tutarları “649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabına alınarak bu hesaba borç kaydedilir.

**495 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yükümlülükler**

Bu hesap diğer uzun vadeli yükümlülük hesaplarının içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli uzun vadeli yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Diğer çeşitli uzun vadeli yükümlülüklerde meydana gelen artışlar bu hesaba alacak, azalışlar ise borç kaydedilir.

**496**

**497**

**498**

**499**

TASLAK

## 5 ÖZKAYNAKLAR

Özkaynaklar, işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklarla, özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan kazanç ve kayıplar dâhil faaliyetlerden elde edilen ve ortaklara dağıtılmayıp işletmede bırakılan karlardan (zararlardan) oluşur. Diğer bir ifadeyle işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesinden sonra geriye kalan varlıklar üzerindeki hakları ifade eder.

Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, paylardaki değişim, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve fonlar, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler), kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler), geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları ile dönem net karı (zararı) şeklinde bölümlenir.

### 50 ÖDENMİŞ SERMAYE

Bu grup, işletmeye tahsis edilen sermaye, ödenmemiş sermaye ve enflasyon koşullarında kullanılan sermaye düzeltilmesi olumlu - olumsuz farklarının izlendiği hesaplardan oluşur.

#### 500 Sermaye

Bu hesap, işletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarının izlenmesinde kullanılır. Kayıtlı sermaye sistemini kabul eden işletmeler bu hesapta çıkarılmış sermaye tutarını gösterir.

#### İşleyişi:

Taahhüt edilen sermaye tutarı bu hesaba alacak, “501 Ödenmemiş Sermaye (-)” hesabına borç kaydedilir. Ayrıca sermaye katkılarının tescil edilmesi sonucu “510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları” hesabından, sermaye düzeltilmesi olumlu farklarının sermayeye eklenmesi sonucu “502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabından, ya da benzer şekilde diğer özkaynak hesaplarından yapılan aktarımlarda da bu hesap alacaklandırılır. Sermaye azaltımlarında ise bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### 501 Ödenmemiş Sermaye (-)

Bu hesap, işletmeye tahsis edilen sermayenin henüz ödenmemiş olan kısmının izlenmesinde kullanılır. Ortakların işletmeye koymaya taahhüt ettikleri sermaye paylarının belirli bir tarihe kadar ödenmesi konusunda ortaklara çağrıda bulunulması durumunda, ödenmesi için çağrıda bulunan sermaye tutarı bu hesap altında ayrı bir hesapta izlenir.

#### İşleyişi:

Taahhüt edilen sermaye tutarı “500 Sermaye” hesabı alacağı karşılığında bu hesaba borç, ödenen tutarlar bu hesaba alacak kaydedilir.

#### 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

Bu hesap, enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemlerde ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda ödenmiş sermaye tutarında meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına, satın alma gücü kaybı olarak “679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları)” hesabının borcuna kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucu taşıma işleminden ortaya çıkan azalışlar bu hesabın borcuna “669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)” hesabının alacağına kaydedilir.

Bu farkların sermayeye eklenmesi durumunda “500 Sermaye” hesabının alacağına karşılık bu hesap borçlandırılır.

### **503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)**

Bu hesap enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemlerde ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, “669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)” hesabının alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı “502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabına alacak yazılır.

### **504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları**

Bu hesap, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının paylara dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan sermaye tutarı ile bu araçların ilk ihracında elde edilen toplam tahsilattan özkaynak bileşenine dağıtılan kısmın sermaye tescil edileceği tarihe kadar izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

Paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının ilk ihracında belirlenen özkaynak bileşenlerinin değeri, ilgili varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Ayrıca, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçları paylara dönüştürüldüğünde, bu araçların finansal yükümlülük bileşenlerine ilişkin olarak “306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri” ya da “406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları” hesabında izlenen tutarlar, bu hesapların alacağı karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilir.

Paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının paylara dönüştürülmesinin ardından yeni paylar ihraç edilerek sermayeye tescili yapıldığında, ilgili araca ilişkin bu hesapta izlenen tutarlar “500 Sermaye” hesabına aktarılarak bu hesaba borç kaydı yapılır.

505

506

507

508

509

## 51 SERMAYE KATKILARI

Bu grup, işletmeye yapılan sermaye niteliğindeki ilave katkıların izlenmesinde kullanılan hesaplardan oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### 510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları

Bu hesap, “500 Sermaye” hesabının işletme sermayesinin yasal kayıtlardaki tutarını göstermesini teminen işletme pay sahiplerinin (şahıs işletmelerinde işletme sahibi) işletme sermayesine yaptığı sermaye avansı dâhil ilave katkılarının izlenmesinde kullanılır. Genel kurulun ya da kayıtlı sermaye sistemini kabul eden işletmelerde yönetim kurulunun sermaye artırımına yönelik kararına istinaden, yabancı sermayeli mevcut bir şirkete yurt dışındaki yabancı ortak tarafından gönderilen sermaye artış bedeli de Türk Lirası mevduat veya döviz tevdiat hesabına alacak kaydedildiği tarihten itibaren tescil edileceği tarihe kadar bu hesapta izlenir. Bu hesap, sermaye katkısının niteliğine göre alt hesaplara ayrılabilir.

#### İşleyişi:

İşletme sermayesine katkılar yapıldığında yapılan ilave katkının gerçeğe uygun değeri üzerinden bu hesaba alacak, katkı biçimine göre ilgili hesaplara borç kaydedilir. Sermaye katkılarının tescil edilmesi durumunda “500 Sermaye” hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydı yapılır.

### 511 Sermaye Tamamlama Fonu

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması sonucu sermayenin tamamlanması yoluna gidilerek bilanço açıklarının kapatılması için ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından yapılan ödemelerin izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Sermayenin tamamlanması amacıyla ortaklarca yapılan ödemeler bu hesaba alacak kaydedilir.

### 512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları

Bu hesap, kooperatif ortaklarının kooperatifin amacını gerçekleştirmek üzere kooperatife verdiği sermaye niteliğindeki aidat paylarının izlenmesinde kullanılır. Kooperatifin işletme giderlerine karşılık olarak verilen aidat payları bu hesapta izlenmez, bunlar kooperatifin esas faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri içerisinde gösterilir. Örneğin, konut kooperatiflerinde ortakların ev bedeli karşılığı olarak ödedikleri aidatlar bu hesapta izlenir.

#### İşleyişi:

Sermaye niteliğindeki aidat payları ödendiğinde hesabın alacağına kaydedilir.

513

514

#### 515 Geri Alınmış Paylar (-)

Bu hesap, işletmenin ihraç etmiş olduğu kendi paylarını geri satın alması durumunda satın alınan payların izlenmesinde kullanılır. İşletmenin satın aldığı kendi payları işletme tarafından ihraç edilen ve sonradan işletme tarafından yeniden elde edilen özkaynağa dayalı finansal araçlarıdır.

##### İşleyişi:

Ödenmiş sermayeyi oluşturan payların bir kısmı işletme tarafından satın alındığında, satın alınan payların edinimi için ödenen tutarların gerçeğe uygun değeri üzerinden bu hesaba borç, ödeme biçimine göre ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

Payların tekrar elden çıkarılmasında ise bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılığında payların satış değeri üzerinden ilgili varlık hesabına borç kaydı yapılırken, ilgili payların bu hesapta yer alan değerleriyle satış değeri arasındaki fark “522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler” hesabında muhasebeleştirilir.

İşletmenin geri satın aldığı payları iptal etmesi durumunda da bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılığında bu payların nominal değeri üzerinden “500 Sermaye” hesabına borç kaydı yapılırken, hesabın kayıtlı değeri ile paylara ilişkin nominal tutar arasındaki fark (varsa) “521 Pay İptal Karları” hesabında muhasebeleştirilir.

İşletmenin kendi paylarını geri satın alması, tekrar elden çıkarması ya da iptal etmesi işlemleri sonucunda herhangi bir kazanç ya da kayıp muhasebeleştirilmez.

#### 516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi

Bu hesap, TFRS’yi ve BOBİ FRS’yi uygulayan işletmelerin, ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan satın alma bedeli ile edinilen işletmenin net varlıklarının kayıtlı değeri arasındaki farkları diğer özkaynak unsurlarından ayrı olarak izlemesi gerektiğinde bu farkların izlenmesinde kullanılır.

##### İşleyişi:

Satın alma bedeli ile edinilen işletmenin net varlıklarının kayıtlı değeri arasındaki olumlu farklar hesabın alacağına, olumsuz farklar ise borcuna kayıtlı edilir. Ortaya çıkan farkların birleşmeden sonra bu hesapta izlenmesinde uygulanan geçerli finansal raporlam çerçevesi hükümleri doğrultusunda hareket edilir.

517

518

519

#### 52 SERMAYE YEDEKLERİ

Bu grup, pay ihraçları, iptalleri ve geri alınan payların yeniden satılması işlemlerinde ortaya çıkan maliyetler ile paylara ilişkin primler ve iskontoların izlendiği hesaplardan oluşur. Bu grupta yer alan tutarlar sermayenin bir parçası niteliğindedir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### **520 Pay İhraç Primleri**

Bu hesap, payların “500 Sermaye” hesabında yasal kayıtlardaki tutarından gösterilmesi nedeniyle payların ilk ihracı sırasında ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Payların ilk ihracında; payların satış değerinin, payların nominal değerinden yüksek olması durumunda ortaya çıkan olumlu fark bu hesabın alacağına kaydedilir. Nominal değer altında bir fiyatla ihraç edilen paylarda nominal değer ile ihraç fiyatı arasındaki fark bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesapta tutulan farkların sermayeye aktarılmasında durumunda, farkın olumlu ya da olumsuz olmasına bağlı olarak hesaba borç ya da alacak kaydı yapılır.

### **521 Pay İptal Karları**

Bu hesap, payların “500 Sermaye” hesabında yasal kayıtlardaki tutarından gösterilmesi nedeniyle pay iptal işlemlerinde ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların izlenmesinde kullanılır. Hesap borç ya da alacak bakiyesi verebilir.

#### **İşleyişi:**

Payların iptali durumunda, ödenen bedelin ya da bu paylara ilişkin “515 Geri Alınmış Paylar (-)” hesabında yer alan tutarın, iptal edilen payların nominal değerinden yüksek olması durumunda ortaya çıkan olumsuz fark bu hesabın borcuna kaydedilirken, düşük olması durumunda ortaya çıkan olumlu fark ise alacağına kaydedilir.

Bu hesapta tutulan farkların sermayeye aktarılmasında durumunda, farkın olumlu ya da olumsuz olmasına bağlı olarak hesaba borç ya da alacak kaydı yapılır.

### **522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler**

Bu hesap, payların “500 Sermaye” hesabında yasal kayıtlardaki tutarından gösterilmesi nedeniyle geri alınan payların yeniden satılması sonucu ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların izlenmesinde kullanılır. Hesap borç ya da alacak bakiyesi verebilir.

#### **İşleyişi:**

Geri alınan payların yeniden satılması işlemlerinde; payların satış değerinin, bu paylara ilişkin “515 Geri Alınmış Paylar (-)” hesabında yer alan tutardan yüksek olması durumunda ortaya çıkan olumlu fark bu hesabın alacağına kaydedilirken, düşük olması durumunda ortaya çıkan olumsuz fark ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesapta tutulan farkların sermayeye aktarılmasında durumunda, farkın olumlu ya da olumsuz olmasına bağlı olarak hesaba borç ya da alacak kaydı yapılır.

### **523 Pay İhraç Giderleri (-)**

Bu hesap, pay ihraç giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Sermayenin oluşumunda yapılan giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesapta tutulan giderlerin sermayeye aktarılması durumunda bu hesaba alacak kaydı yapılır.



524

525

526

527

528

529

53

#### **54 KAR YEDEKLERİ VE FONLAR**

Bu grup; kanun, ana sözleşme hükümleri ya da işletmelerin yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca dağıtılmamış ve işletmede çeşitli amaçlarla alıkonulmuş kârların izlenmesinde kullanılan hesaplardan oluşur.

##### **540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler**

Bu hesap, kanun hükümleri uyarınca kardan ayrılmış bulunan yedeklerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Yedekler, “590 Dönem Net Karı” hesabından ya da cari dönem net karının geçmiş yıllar karları hesabına aktarılması durumunda “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabından mahsup edilmek suretiyle bu hesaplara alacak kaydedilir.

##### **541 Statü Yedekleri**

Bu hesap, ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedeklerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Bu hesabın işleyişi “540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler” hesabının işleyişi gibidir.

##### **542 Olağanüstü Yedekler**

Bu hesap, sermaye şirketlerinde genel kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan karların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Bu hesabın işleyişi “540 Kardan Ayrılan Yasal Yedekler” hesabının işleyişi gibidir.

##### **543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler**

Bu hesap, işletmenin geri aldığı kendi payları için edinim değerlerini karşılayan tutarda ayrılan yedeklerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi**

İşletme kendi paylarını geri aldığı anda bunlara ilişkin yedekler bu hesaba alacak, “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına ya da “590 Dönem Net Karı” hesabına borç kaydı yapılır. Anılan paylar devredildikleri ya da iptal edildikleri takdirde iktisap değerlerini karşılayan tutarda çözülebilirler.

#### **544 Girişim Sermayesi Fonu**

Bu hesap, işletmenin dönem karından girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması ya da girişim sermayesi fonu paylarının satın alınması amacıyla, işletme karından ayrılan tutarların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi**

İşletme karının ilgili mevzuata göre hesaplanacak olan girişim sermayesi fonu tutarı hesabın alacağına kaydedilir. Fonun kullanılması durumunda bu hesaba borç kaydı yapılır.

#### **545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları**

Bu hesap, işletmelerin vergi yasalarına göre istisna kapsamında olan iştirak, gayrimenkul ve benzeri satışlarından elde ettikleri satış karları gibi yedeklerde belirli bir süre bekletmek zorunda olduğu tutarların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Vergi yasalarına göre istisna kapsamında olan iştirak, gayrimenkul ve benzeri satışlarından elde edilen satış karları muhasebe dönem karının doğru hesaplanması açısından önce ilgili kar veya zarar tablosu hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönem başında bu tutarlar dönem net karından bu hesaba aktarılır. İlgili mevzuat uyarınca bekleme süresi sona erdiğinde bu hesapta yer alan tutarlar “[570 Geçmiş Yıllar Karları](#)” hesabına aktarılır.

#### **546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri**

Bu hesap, vergi mevzuatı ya da ilgili diğer mevzuat uyarınca yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerinin izlenmesinde kullanılır. Diğer taraftan, TFRS ya da BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler, gelecek yıllarda kar veya zarar tablosu hesaplarına aktaracakları devlet teşviklerini bu hesapta değil “[382 Alınan Devlet Teşvikleri / 482 Alınan Devlet Teşvikleri](#)” hesabında (ya da TFRS uygulayan işletmeler açısından ilgili varlığın defter değerinden indirmek suretiyle) izlerler. Bunlar, kar veya zarar hesaplarına yansıtıkları devlet teşvik gelirlerini izleyen dönemin başında dönem net karından bu hesaba aktararak bu hesapta izleyebilir.

##### **İşleyişi:**

Yedeklerde tutulması zorunlu devlet teşvikleri bu hesaba alacak kaydedilir. Teşvike konu işlem tamamlandığında geçmiş yıl karlarına aktarılarak kapatılır.

#### **547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları**

Bu hesap, vergi mevzuatı uyarınca yenileme amacıyla satılan maddi duran varlıkların satışından elde edilen karların fon hesabında bekletilmesi durumunda, bu fonların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Yenileme amacıyla satılan maddi duran varlıkların satışından elde edilen karlar, muhasebe dönem karının doğru hesaplanması açısından önce ilgili kar veya zarar tablosu hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönem başında bu tutarlar dönem net karından bu hesaba aktarılır. İlgili mevzuat uyarınca bekleme süresi içerisinde varlığın yerine yenisinin alınmaması durumunda bu hesapta yer alan tutarlar “[570 Geçmiş Yıllar Karları](#)” hesabına aktarılır. Satılan varlığın yerine yenisinin alınması durumunda ise; söz konusu fon tutarı ayrılan amortisman giderleri tutarında “[570 Geçmiş Yıllar Karları](#)” hesabına aktarılır.

#### **548 Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar**

İşletmeler bazı amaçların gerçekleşmesi için elde edilen karlarının belirli bir kısmını ortaklara dağıtmayıp işletmede o amacın gerçekleşmesi için bırakılmasını isteyebilir (örneğin, dâhili sigorta fonu, faaliyetlerin genişletilmesi fonu gibi). Bu hesap, hangi konuya tahsis edildiği belli olan bu tür fonların izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanuna göre esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere ayrılan yedek akçeler de bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Ayrılan fon tutarları bu hesabın alacağına “590 Dönem Net Karı” hesabının ya da “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabının borcuna kaydedilir. Fon ayrılma amacının gerçekleşmesine göre bu hesaba borç kaydedilir.

#### **549 Diğer Kar Yedekleri**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına kardan ayrılan yedeklerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Kardan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydedilir.

#### **55 - 56 ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)**

Bu gruplar, genel olarak TFRS’yi ya da BOBİ FRS’yi uygulayan işletmelerin özkaynaklarda kaydettikleri gelir ve giderlerin izlenmesi amacıyla oluşturulmuştur. Bu kapsamda, bu gruplarda yer alan bir hesabın yalnızca TFRS ya da yalnızca BOBİ FRS uyarınca kullanılabilir olması durumu hesabın başlığında ayrıca belirtilmiştir. Bu gruplarda yer alan hesapların bakiyeleri kazanç ve kayıpların birikimli tutarlarını gösterir. Diğer taraftan, TFRS’yi ya da BOBİ FRS’yi uygulamayan işletmeler, doğrudan özkaynaklarda kaydettikleri kazanç ya da kayıpları bulunması durumunda, örneğin bu tür işletmelerin maddi duran varlıklarını yeniden değerlediği ve ortaya çıkan yeniden değerlendirme kazançlarını doğrudan özkaynaklarına yansıttığı bir durumda, bu grupta yer alan ilgili hesabı kullanabilirler.

TFRS’yi uygulayan işletmeler cari döneme ilişkin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu oluştururken kullanmak üzere, dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelir ve giderleri, bunların döneme ilişkin vergi giderlerini ve kar veya zararda yeniden sınıflandırılan diğer kapsamlı gelirlere ilişkin yeniden sınıflandırma düzeltmeleri ile diğer düzeltmeleri 80-83 nolu gruplarda açılmış olan hesaplarda izler. Dönem sonlarında 80-83 nolu gruplarda yer alan hesaplar kapatılarak ilgili tutarlar bu gruplarda yer alan hesaplara aktarılır.

BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler, sadece kar veya zarar tablosunu sunmaları zorunlu olduğundan özkaynaklara yansıtılması gereken döneme ilişkin gelir ve giderler ile bunların döneme ilişkin vergi etkilerini, 80-81 gruptaki hesapları kullanmaksızın doğrudan bu gruptaki hesaplara yansıtırlar. Diğer taraftan, BOBİ FRS’yi uygulayan işletmelerin isteğe bağlı olarak dönemde özkaynaklarına yansıttıkları gelir ve giderleri ayrı bir tabloda sunmayı tercih etmeleri durumunda, bu işletmeler de TFRS’yi uygulayan işletmeler gibi 80-83 nolu gruplarda açılmış olan hesapları kullanabilirler.

## **55 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)**

Bu grup, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak olanların izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplarda izlenen kazanç ve kayıplar hiçbir surette kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılamaz.

### **550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları**

(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır.)

Bu hesap, işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına ilişkin birikmiş gerçeğe uygun değer farklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

“800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılmasında hesap kapatılır.

### **551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları**

Bu hesap, işletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden ortaya çıkan net değer artışlarının izlenmesinde kullanılır. Bu hesap yeniden değerlemesi yapılan maddi duran varlıkların türüne göre alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi:**

#### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

#### **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Dönem içerisinde yapılan yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer artışları ilgili maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kar veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir.

Yapılan değerleme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer azalışları bu hesapta ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, dönemde ortaya çıkan değer azalışının bu hesapta yer alan birikimli tutarı aşan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir.

#### **Ortak hüküm;**

Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılmasında bu hesaba alacak kaydı yapılır.

#### **552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları**

##### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Maddi olmayan duran varlık kalemlerinin, dönem sonu ölçümlerinde maliyet yöntemi yerine yeniden değerlendirme yönteminin uygulandığı durumlarda; varlıkların yeniden değerlemesinden oluşan net değer artışlarının izlendiği hesaptır. Alt hesaplarda; maddi olmayan duran varlık türüne göre bölümlenir.

#### **İşleyişi:**

“802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılmasında bu hesaba alacak kaydı yapılır.

#### **553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)**

##### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, TFRS'de tanımlandığı şekilde tanımlanmış fayda planlarına ilişkin muhasebeleştirilmelerde tanımlanmış net fayda borcunun/varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan birikimli kazanç veya kayıpların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

“803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılmasında hesap kapatılır.

#### **554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)**

##### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin birikimli kazanç ve kayıpların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

“804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılmasında hesap kapatılır.

### **555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)**

#### **(Bu Hesap TFRS’yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde dönemde ortaya çıkan değişikliklerin, ilgili yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerle ilişkilendirilebilen birikimli tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

“805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılmasında hesap kapatılır.

### **556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)**

#### **(Bu Hesap Bobi FRS’yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, ağırlıklı kullanılan para birimi TL’den farklı olan bağlı ortaklığı iştirak ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımların finansal tablolarının TL’ye çevriminde ortaya çıkan tüm kur farklarının izlenmesinde kullanılır.

İşletmenin iştirak ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlarını bireysel olmayan finansal tablolarında özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda, bu işletmelerdeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları da bu hesapta izlenir. Ancak bu tür parasal kalemlerden ortaya çıkan kur farkı kazanç ve kayıpları, bireysel finansal tablolarda özkaynaklar altında değil kar veya zarar tablosunda yer alır.

Diğer taraftan, bu hesap yurtdışındaki işletmenin net yatırım riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmına ilişkin birikimli tutarların izlenmesinde de kullanılır. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kar veya zarar hesaplarında izlenir.

Hesap, yukarıda belirtilen farklı nitelikteki kazanç ve kayıpların ayrı bir şekilde izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır.

### **İşleyişi**

Olumlu kur farkları bu hesaba alacak, olumsuz kur farkları hesaba borç yazılır. İştirak ya da müştereken kontrol edilen işletme elden çıkarıldığında, elden çıkarılan işletmeye ilişkin bu hesapta izlenen kur farkı kazanç veya kayıpları geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılır.

Yurtdışındaki işletmenin net yatırım riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazançların etkin kısmı doğrudan bu hesaba alacak, kayıpların etkin kısmı ise doğrudan bu hesaba borç kaydedilir. Yurtdışındaki işletme elden çıkarıldığında, elden çıkarılan işletmeye ilişkin bu hesapta izlenen birikmiş kazanç ve kayıplar geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılır.

#### **557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar**

Bu hesap, özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelirden) kaydettiği ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak birikmiş gelirlerinden (giderlerden) işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi**

##### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

##### **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların dönem içerisinde özkaynaklarda kaydettikleri ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak gelir ve giderlerin net tutarı pozitif ise net tutardan işletmeye düşen pay doğrudan bu hesaba alacak, ilgili yatırım hesabına borç kaydedilir. Diğer taraftan söz konusu net tutarın negatif olması durumunda, net tutardan işletmeye düşen pay doğrudan bu hesaba borç, ilgili yatırım hesabına alacak kaydedilir.

##### **Ortak hüküm;**

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırım elden çıkarıldığında, elden çıkarılan yatırıma ilişkin bu hesapta izlenen birikmiş kazanç ve kayıplar geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılır.

#### **558 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre sonradan kar veya zarar hesaplarına aktarılmayacak olan ve yukarıda belirtilen kazanç ve kayıpların kapsamına girmeyen özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan diğer gelirlere (giderlere) ilişkin birikimli tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

##### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“808 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirden Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

### **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Dönemde ortaya çıkan ve sonradan kar veya zarara aktarılmayacak özkaynaklarda kaydedilen diğer gelirler (giderler), ilgili varlık veya yükümlülük hesabının borcu ya da alacağı karşılığında, doğrudan bu hesabın alacağına ya da borcuna kaydedilir.

### **Ortak hüküm;**

Bu hesapta izlenen tutarların geçmiş yıllar karları/zararları hesaplarına aktarılmasında hesap kapatılır.

### **559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)**

Bu hesap, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) kaydedilen birikmiş gelirlere ilişkin toplam ertelenmiş vergi etkileri dâhil toplam vergi giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, bu grupta yer alan her bir hesaba ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ile dönem vergi giderlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır.

### **İşleyişi:**

#### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

### **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklara yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan dönem vergi ve diğer yasal yükümlülükler “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağı karşılığında doğrudan bu hesaba borç kaydedilir. Dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünde dönemde meydana gelen azalışlar “489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Benzer şekilde, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklara yansıtılan işlem ve olaylardan dönemde kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi varlıklarında dönemde meydana gelen azalışlar “289 Ertelemiş Vergi Varlığı” hesabı karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir.

### **Ortak hüküm;**

Özkaynaklarda kaydedilen ilgili gelir (gider) bu grupta yer hesaplardan çıkarıldığında buna ilişkin vergi giderlerinin bu hesapta izlenmesine son verilir.

### **56 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)**

Bu grup, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak olanların izlendiği hesaplardan oluşur.



## **560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, ağırlıklı kullanılan para birimi TL'den farklı olan bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımların finansal tablolarının TL'ye çevriminde ortaya çıkan tüm kur farklarının izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca, işletmenin iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarını bireysel olmayan finansal tablolarında özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda, bu işletmelerdeki net yatırımın bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları da bu hesapta izlenir. Ancak bu tür parasal kalemlerden ortaya çıkan kur farkı kazanç ve kayıpları, bireysel finansal tablolarda özkaynaklar altında değil kar veya zarar tablosunda yer alır.

### **İşleyişi**

“810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları” ve “820 Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

### **561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)**

Bu hesap, nakit akış riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmına ilişkin birikimli tutarların izlenmesinde kullanılır. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kar veya zarar hesaplarında izlenir.

### **İşleyişi:**

#### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)”, “821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” ve “831 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer Düzeltmeler” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Ayrıca, TFRS hükümlerinin, bu hesapta izlenen tutarların dönemin diğer kapsamlı kar veya zararına yansıtılmadan doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edilmesini öngördüğü durumlarda söz konusu tutarlar ilgili varlık ve yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir, dolayısıyla bu durumda “821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” ya da “831 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer Düzeltmeler” hesabı çalıştırılmaz.

#### **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Dönemde ortaya çıkan kazançların etkin kısmı doğrudan bu hesaba alacak, kayıpların etkin kısmı ise borç kaydedilir. BOBİ FRS hükümleri uyarınca bu hesapta yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan kar veya zarar hesaplarına yapılan aktarımlar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir.

## **562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, yurtdışındaki işletmenin net yatırım riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmına ilişkin birikimli tutarların izlenmesinde kullanılır. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kar veya zarar hesaplarında izlenir.

#### **İşleyişi**

“812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” ve “822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

## **563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlara ilişkin birikmiş gerçeğe uygun değer farklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi**

“813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)”, “823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” ve “833 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlara (Kayıplara) İlişkin Diğer Düzeltmeler” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

## **564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyon sözleşmesinin zaman değerinde meydana gelen birikimli değişimlerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi**

“814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” ve “824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Ayrıca, TFRS hükümlerinin, bu hesapta izlenen tutarların dönemin diğer kapsamlı kar veya zararına yansıtılmadan doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edilmesini öngördüğü durumlarda söz konusu tutarlar ilgili varlık ve yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir, dolayısıyla bu durumda “824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı çalıştırılmaz.

## **565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerinde meydana gelen birikimli değişimlerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

“815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” ve “825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Ayrıca, TFRS hükümlerinin, bu hesapta izlenen tutarların dönemin diğer kapsamlı kar veya zararına yansıtılmadan doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edilmesini öngördüğü durumlarda söz konusu tutarlar ilgili varlık ve yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir, dolayısıyla bu durumda “825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı çalıştırılmaz.

## **566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerinde meydana gelen birikimli değişimlerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

“816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler” ve “826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Ayrıca, TFRS hükümlerinin, bu hesapta izlenen tutarların dönemin diğer kapsamlı kar veya zararına yansıtılmadan doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edilmesini öngördüğü durumlarda söz konusu tutarlar ilgili varlık ve yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir, dolayısıyla bu durumda “826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı çalıştırılmaz.

## **567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar**

Bu hesap, özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelirden) kaydettiği ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak birikmiş gelirlerinden (giderlerden) işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır.

## İşleyişi

### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar”, “827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” ve “837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Bu hesapta izlenen kazanç ve kayıplar TFRS hükümleri uygulanarak kapatılır.

Ayrıca, özkaynak yöntemine göre değerlendirilen bir yatırımın, TFRS hükümleri uyarınca, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikimli diğer kapsamlı gelirlerini (giderlerini) dönemin diğer kapsamlı kar veya zararına yansıtmadan doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil etmesi durumunda, yatırımcı işletme söz konusu tutarları iştirak hesabı karşılığında bu hesaba kaydeder. Dolayısıyla bu durumda “827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” ya da “837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler” (ya da “817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar”) hesabı çalıştırılmaz.

### **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların dönem içerisinde özkaynaklarda kaydettikleri ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak gelir ve giderlerin net tutarı pozitif ise net tutardan işletmeye düşen pay doğrudan bu hesaba alacak, ilgili yatırım hesabına borç kaydedilir. Diğer taraftan söz konusu net tutarın negatif olması durumunda, net tutardan işletmeye düşen pay doğrudan bu hesaba borç, ilgili yatırım hesabına alacak kaydedilir. BOBİ FRS hükümleri uyarınca bu hesapta yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan kar veya zarar hesaplarına yapılan aktarımlar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir.

### **568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)**

(±)

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre sonradan kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan ve yukarıda belirtilen kazanç ve kayıpların kapsamına girmeyen özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan diğer gelirlere (giderlere) ilişkin birikimli tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

#### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“818 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)” ve “828 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Ayrıca, TFRS hükümlerinin, bu hesapta izlenen tutarların dönemin diğer kapsamlı kar veya zararına yansıtılmadan doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edilmesini öngördüğü durumlarda söz konusu tutarlar ilgili varlık ve yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir, dolayısıyla bu durumda “828 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı çalıştırılmaz.

#### **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Dönemde ortaya çıkan ve sonradan kar veya zarara aktarılacak özkaynaklarda kaydedilen diğer gelirler (giderler), ilgili varlık veya yükümlülük hesabının borcu ya da alacağı karşılığında, doğrudan bu hesabın alacağına ya da borcuna kaydedilir. Bu hesapta izlenen kazanç ve kayıplar BOBİ FRS hükümleri uygulanarak kapatılır.

#### **569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)**

Bu hesap, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklarda (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelirde) kaydedilen birikmiş gelirlere ilişkin toplam ertelenmiş vergi etkileri dâhil toplam vergi giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, bu grupta yer alan her bir hesaba ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ile dönem vergi giderlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır.

### **İşleyişi:**

#### **TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

“819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)”, “829 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” ve “839 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler” hesabından dönem sonlarında yapılan aktarımlarda, söz konusu hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır.

Ayrıca, TFRS hükümlerinin, bu grupta izlenen birikimli kazanç veya kayıpların dönemin diğer kapsamlı kar veya zararına yansıtılmadan doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edilmesini öngördüğü durumlarda, bunlara ilişkin olarak bu hesapta yer alan birikimli vergi giderleri ilgili varlık ve yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dolayısıyla bu durumda “829 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” ve “839 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler” hesabı çalıştırılmaz.

## **BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler açısından;**

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklara yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan dönem vergi ve diğer yasal yükümlülükler “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağı karşılığında doğrudan bu hesaba borç kaydedilir. Dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünde dönemde meydana gelen azalışlar “489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Benzer şekilde, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklara yansıtılan işlem ve olaylardan dönemde kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi varlıklarında dönemde meydana gelen azalışlar “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabı karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Özkaynaklarda kaydedilen ilgili gelir (gider) bu grupta yer hesaplardan çıkarıldığında buna ilişkin vergi giderlerinin bu hesapta izlenmesine son verilir.

### **57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI**

Bu grup, geçmiş yıllardan devreden karların, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, hata düzeltmeleri, yeniden sınıflandırma, TFRS'ye ya da BOBİ FRS'ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkan geçmiş yıl karlarının ve kar payı avansı nedeniyle geçmiş yıl karlarında yapılan düzeltmelerin izlendiği hesaplardan oluşur.

#### **570 Geçmiş Yıllar Karları**

Bu hesap, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve ortaklarına dağıtılmamış karlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan karların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Dönem net karından, [55 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler \(Giderler\)](#) grubundaki hesaplarda yer alan birikimli gelirlerden ve diğer özkaynak hesaplarından yapılan aktarımlarda bu hesaba alacak kaydedilir. Hesabın geçmiş yıl zararları veya dönem zararlarıyla mahsubunda, geçmiş yıl karlarından ortaklara kar payı dağıtımında ve bu hesaptan diğer özkaynak hesaplarına yapılan aktarımlarda bu hesaba borç kaydedilir.

#### **571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Karları**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, zorunlu olarak veya isteğe bağlı olarak muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin geriye dönük uygulandığı durumlarda, politika değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan geçmiş yıl karlarının izlenmesinde kullanılır. Muhasebe politikalarında isteğe bağlı ya da uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca zorunlu olarak yapılan değişikliklerden kaynaklı geçmiş yıl karları açılacak alt hesaplarda ayrı ayrı izlenir.

#### **İşleyişi:**

Muhasebe politikasındaki değişikliğin geriye dönük uygulanmasından ortaya çıkan geçmiş yıl karları bu hesaba alacak kaydedilir. Bunlardan diğer özkaynak hesaplarına yapılan aktarımlarda veya bunların kar payı olarak dağıtımında hesaba borç kaydedilir.

### **572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Karları**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, geçmiş dönem hataları dolayısıyla geriye dönük düzeltme yapıldığı durumlarda, yapılan hata düzeltmesi nedeniyle ortaya çıkan geçmiş yıl karlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Geçmiş yıl hatalarının geriye dönük olarak düzeltilmesinden ortaya çıkan geçmiş yıl karları bu hesaba alacak kaydedilir. Bunlardan diğer özkaynak hesaplarına yapılan aktarımlarda veya bunların kar payı olarak dağıtımında hesaba borç kaydedilir.

### **573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Karlar**

Bu hesap TFRS ya da BOBİ FRS'ye ilk geçişte, önceki finansal raporlama çerçevesine göre farklı muhasebe politikalarının uygulanmasından dolayı açılış finansal durum tablosunda yapılan düzeltmelerden geçmiş yıl karları altında gösterilmesi gerekenlerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

TFRS ya da BOBİ FRS'ye ilk geçişte ortaya çıkan artışlar bu hesaba alacak ilgili hesaplara borç kaydedilir. Bunlardan diğer özkaynak hesaplarına yapılan aktarımlarda veya bunların kar payı olarak dağıtımında hesaba borç kaydedilir.

574

575

576

577

578

### **579 Ödenen Kar Payı Avansları (-)**

Bu hesap, işletmenin ödeyeceği kar payından mahsup edilmek üzere önceden ödenen tutarların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi**

Ödenen kar payı avansları bu hesaba borç, ödemenin nasıl yapıldığına bağlı olarak ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

### **58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI**

Bu grup, geçmiş yıllardan devreden zararların, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, hata düzeltmeleri, yeniden sınıflandırma veya TFRS'ye ya da BOBİ FRS'ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkan geçmiş yıl zararlarının izlendiği hesaplardan oluşur.

### **580 Geçmiş Yıllar Zararları**

Bu hesap, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Dönem net zararından ve “55 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” grubundaki hesaplarda yer alan birikimli giderlerden yapılan aktarımlarda bu hesaba borç kaydedilir. Geçmiş yıl karları veya dönem net karı tutarları ile mahsubunda hesaba alacak yazılır.

**581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, zorunlu olarak veya isteğe bağlı olarak muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin geriye dönük uygulandığı durumlarda politika değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan geçmiş yıl zararlarının izlenmesinde kullanılır. Muhasebe politikalarında isteğe bağlı ya da uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca zorunlu olarak yapılan değişikliklerden kaynaklı geçmiş yıl zararları açılacak alt hesaplarda ayrı ayrı izlenir.

**İşleyişi:**

Muhasebe politikasındaki değişikliğin geriye dönük uygulanmasından ortaya çıkan geçmiş yıl zararları bu hesaba borç kaydedilir. Geçmiş yıl karları veya dönem net karı tutarları ile mahsubunda hesaba alacak yazılır.

**582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, geçmiş dönem hataları dolayısıyla geriye dönük düzeltme yapıldığı durumlarda, yapılan hata düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan geçmiş yıl zararlarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Geçmiş yıl hatalarının geriye dönük olarak düzeltilmesinden ortaya çıkan geçmiş yıl zararları bu hesaba borç kaydedilir. Geçmiş yıl karları veya dönem net karı tutarları ile mahsubunda hesaba alacak yazılır.

**583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar (-)**

Bu hesap TFRS ya da BOBİ FRS’ye ilk geçişte, önceki finansal raporlama çerçevesine göre farklı muhasebe politikalarının uygulanmasından dolayı açılış finansal durum tablosunda yapılan düzeltmelerden geçmiş yıl zararları altında gösterilmesi gerekenlerin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

TFRS’ye ya da BOBİ FRS’ye ilk geçişte ortaya çıkan azalışlar bu hesaba borç ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Geçmiş yıl karları, dönem net karı veya yedek akçelerle mahsubunda hesaba alacak kaydedilir.

**584****585****586****587****588****589**



## 59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

Bu grup işletmenin nihai faaliyet sonucunu gösteren hesapları kapsar.

### 590 Dönem Net Karı

Bu hesap, işletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası net kar tutarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

“690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabından ve “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabından aktarılan kar tutarları bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte, BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinde “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabı kullanılmaz; tüm aktarımlar “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabından yapılır. “570 Geçmiş Yıllar Karları” ya da doğrudan yedek akçeler veya fon hesaplarına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

### 591 Dönem Net Zararı (-)

Bu hesap, işletmenin faaliyet dönemine ilişkin net dönem zarar tutarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

“690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabından ve “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabından aktarılan zarar tutarları bu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar ayrı olarak gösterilmediğinde “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabı kullanılmaz; tüm aktarımlar “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabından yapılır. “580 Geçmiş Yıllar Zararları” hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

592

593

594

595

596

597

598

599

## 6 KAR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI

İşletmenin dönem net karının hesabında dikkate alınan gelir ve giderleri bu sınıfta gösterilir.

Bu grup; brüt satış hasılatı, satış hasılatından yapılan indirimler, satışların maliyeti, esas faaliyet dönem giderleri, esas faaliyetlerden diğer gelir ve kazançlar ile diğer faaliyetlerden gelir ve kazançlar, esas faaliyetlerden diğer gider ve zararlar ile diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansal gelirler, finansal giderler ile dönem net karı veya zararı şeklinde bölümlenir. Ayrıca TFRS'yi uygulayan işletmelerde durdurulan faaliyetler gelir ve karları ile gider ve zararları bu sınıfta ayrı grup olarak sunulur.

### 60 BRÜT SATIŞ HASILATI

Bu grup, işletmenin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan brüt hasılat tutarının izlendiği hesaplardan oluşur. Bu gruptaki hesaplar işletmenin müşterisinin niteliğine göre ve satışların özel bölgelerden yapılmasına göre ayrılmıştır. İşletmeler, hasılatın niteliğine göre (örneğin; mal satışından elde edilen hasılat, hizmet sunumundan elde edilen hasılat, finans sektöründen elde edilen hasılat, inşa sözleşmelerinden elde edilen hasılat gibi) ya da istenilen dipnot açıklamalarını kolaylıkla yerine getirecek şekilde başka kategorilere göre (örneğin; mal veya hizmetin türü, coğrafi bölge, müşterinin türü gibi) bu grupta yer alan hesapları alt hesaplara ayırabilir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### 600 Yurtiçi Satışlar

Bu hesap, yurtiçindeki müşterilere satılan mal ve sunulan hizmetler sonucu ortaya çıkan brüt hâsılat tutarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Yurtiçindeki müşterilere satılan mal ve sunulan hizmetler sonucu ortaya çıkan hâsılat brüt tutarı bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### 601 Yurtdışı Satışlar

Bu hesap, yurtdışındaki müşterilere satılan mal ve sunulan hizmetler sonucu ortaya çıkan brüt hâsılat tutarının izlenmesinde kullanılır.

#### İşleyişi:

Yurtdışındaki müşterilere satılan mal ve sunulan hizmetler sonucu ortaya çıkan brüt hâsılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### 602 İhraç Kaydıyla Satışlar

Bu hesap, ihraç kaydıyla ihracat yapacak olanlara yapılan satışlar sonucu ortaya çıkan brüt hâsılat tutarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

İhraç kaydıyla yapılan satış sonucu ortaya çıkan hâsılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar**

Bu hesap; serbest bölgeler, teknokentler gibi özel bölgelerden yapılan mal satışları ve hizmet sunumları sonucu ortaya çıkan brüt hâsılat tutarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Mal satışları ve hizmet sunumları sonucu ortaya çıkan brüt hâsılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

**604**

**605**

**606**

**607**

**608**

Bu hesaplar, kurumların niteliğine göre ortaya çıkan yukarıdaki hesaplardan farklılık arz eden brüt esas faaliyet gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. (Örneğin: Meslek örgütlerinde, vakıflarda üye aidatları, başlıkları veya döner sermayelerde bütçeden alınan gelirler gibi).

### **609 Diğer Satış Hasılatları**

Bu hesap, işletmenin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan ancak yukarıda belirtilen hesapların kapsamına girmeyen brüt hasılat tutarlarının (Örneğin, sübvansiyonların) izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hasılat ortaya çıktığında brüt tutarı üzerinden bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER (-)**

Bu grup; iskontolar, iadeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler gibi nedenlerle “60 Brüt Satış Hasılatı” grubunda yer alan hesaplara kaydedilen brüt hasılat tutarında yapılması gereken indirimlerin izlenmesinde kullanılan hesaplardan oluşur. Bu grupta yer alan tutarların, “60 Brüt Satış Hasılatı” grubundan indirilmesi suretiyle net satış hasılatı tutarına ulaşılır. Net satış hasılatı tutarı uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablolarda izlenmesi gereken hasılat tutarını verir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### **610 Satıştan İadeler (-)**

Bu hesap, iadeler dolayısıyla satış hasılatında yapılması gereken indirimlerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

İade dolayısıyla satış hasılatında yapılması gereken indirimler bu hesabın borcuna, tahmin değişikliği sonucu indirimlerde yapılacak iptaller ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **611 Satış İskontoları (-)**

Bu hesap, iskontolar dolayısıyla satış hasılatında yapılması gereken düzeltmelerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Satış iskontoları dolayısıyla satış hasılatında yapılması gereken indirimler bu hesabın borcuna, tahmin değişikliği sonucu indirimlerde yapılacak iptaller ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **612 Diğer İndirimler (-)**

Bu hesap, satış iskontoları ve iadeleri dışında satış hasılatında yapılması gereken indirimlerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Diğer indirimler dolayısıyla satış hasılatında yapılması gereken indirimler bu hesabın borcuna, tahmin değişikliği sonucu indirimlerde yapılacak iptaller ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

**613**

**614**

**615**

**616**

**617**

**618**

**619**

### **62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ (-)**

Bu grup, işletmenin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan hasılat unsurlarına ilişkin maliyetler ile söz konusu mal ve hizmetlerle ilgili diğer giderlerin izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)**

Bu hesap, işletmenin müşterilerine satışı yapılan mamul maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Satılan mamullere ilişkin maliyet kaydı yapıldığında bu hesaba borç, “152 Mamuller” hesabına alacak kaydı yapılır. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek hesap kapatılır.

#### **621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)**

Bu hesap, işletmenin herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacıyla işletmeye aldığı ticari mallarından müşterilerine satışı yapılanlarının maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Satılan ticari mallara ilişkin maliyet kaydı yapıldığında bu hesaba borç, “153 Ticari Mallar” hesabına alacak kaydı yapılır. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek hesap kapatılır.

#### **622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)**

Bu hesap, işletmenin müşterilerine sunduğu hizmetlere ait maliyetlerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Satılan hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre, eş zamanlı kayıt sistemine tabi olan ve 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmelerinde ilgili maliyet hesabı alacağı ya da 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerde ise “799 Üretim Maliyet Hesabı” hesabı alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir. Daha önce Stoklar grubunda “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabında izlenen hizmet maliyetleri, ilgili hizmet müşteriye sunulurken bu hizmete ilişkin hasılat kaydedildiğinde “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabında yer alan tutar, bu hesabın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek hesap kapatılır.

#### **623 Diğer Satışların Maliyeti (-)**

Bu hesap, yukarıdakilerin kapsamına girmeyen, mal ve hizmetlere ilişkin satış hasılatının elde edilmesinde katılan diğer maliyetlerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Hesaplanan diğer satışların maliyeti bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtılmasında normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısmı bu hesaba borç, ilgili gider hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)**

Bu hesap, stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılması gereken üretim sürecinde veya stoklama sürecinde ortaya çıkan anormal fire ve kayıpların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Üretim sürecinde veya stoklama sürecinde ortaya çıkan anormal fire ve kayıplar bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)**

Bu hesap, stoklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesabın borcuna, “158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının alacağına kaydedilir. Ayrıca, ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisinde iptal edilmesi durumunda iptal edilen tutarlar bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)**

Bu hesap, daha önceki dönemlerde değer düşüklüğü hesaplanıp karşılık ayrılan stok kalemlerine ilişkin koşulların değişmesi nedeniyle değer düşüklüğü riski ortadan kalkması durumunda iptal edilen karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptali durumunda “158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **628**

### **629 Diğer Giderler (-)**

Bu hesap, yukarıdakilerin kapsamına girmeyen aşağıdaki giderler dâhil diğer maliyet ve giderlerin izlenmesinde kullanılır.

Tam maliyet yöntemi kullanan işletmeler, faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin olan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre dönüştürme maliyetlerine dâhil edilmeyen sabit genel üretim giderlerini bu hesapta izler.

Ayrıca, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabına kaydedildiği durumlarda, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları ya da yeniden değerlendirme değer azalışları ile bunların iptalleri maliyet hesapları kullanılmadan doğrudan bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Diğer maliyet ve giderler oluştuğlarında bu hesabın borcuna yansıtılır. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)**

Bu grup, işletmenin esas faaliyetiyle ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderlerinin; pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin ve genel yönetim giderlerinin izlendiği hesaplardan oluşur. 7 nci grupta izlenen esas faaliyet dönem giderleri, yansıtma hesapları alacağı ile dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplara devredilir.

#### **630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)**

Bu hesap, araştırma giderleri ile uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre aktifleştirilemeyen geliştirme giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlara ilişkin giderler ile amortisman ve tükenme paylarından oluşur.

Uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi için yapılan harcamalardan aktifleştirilmeyenler de bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Araştırma ve geliştirme faaliyetiyle ilgili olan giderler 7 nci grupta izlenir ve bu giderler dönem sonlarında, 7/A seçeneğinde ilgili maliyet hesaplarının, 7/B seçeneğinde ise “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları”nın alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)**

Bu hesap mal ve hizmetlerin pazarlanması, satışı ve dağıtım faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlara ilişkin giderler ile amortisman ve tükenme paylarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Pazarlama, satış ve dağıtım fonksiyonu ile ilgili giderler 7 nci grupta izlenir ve dönem sonlarında ilgili maliyet hesabının, 7/B seçeneğinde ise “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları”nın alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **632 Genel Yönetim Giderleri (-)**

Bu hesap, işletmenin yönetim fonksiyonuyla ilgili giderler ile genel işletme giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu giderler; üretim, araştırma ve geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım faaliyetiyle doğrudan ilişkisi kurulamayan, yönetim faaliyetiyle ilgili endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlara ilişkin giderler ile amortisman ve tükenme paylarından oluşur.

#### **İşleyişi:**

Yönetim faaliyetiyle ilgili giderler 7 nci grupta izlenir ve dönem sonlarında 7/A seçeneğinde ilgili maliyet hesabının, 7/B seçeneğinde ise “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları”nın alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

**633**

**634**

**635**

**636**

**637**

**638**

**639**

### **64 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR**

#### **64 (640-644) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR**

Bu grup, işletmenin müşterilerine yaptığı mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan brüt satış hasılatı dışında kalan esas faaliyet gelirlerinin izlendiği 640-644 nolu hesaplardan oluşur.

#### **640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari alacaklara ve “14 / 24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar” gruplarında izlenen alacaklara ilişkin olarak dönemde ortaya çıkan faiz gelirlerinin (vade farkı gelirlerinin) ve bunlarla birlikte ticari borçlara ilişkin kur farkı kazançlarının izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca bu hesap, senetli ticari alacaklara ve ticari borçlara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda, reeskont faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır.



### **İşleyişi:**

İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkan faiz gelirleri “128 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-) / 228 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Söz konusu alacaklarla ticari borçlara ilişkin olarak dönemde ortaya çıkan kur farkı kazançları ise ilgili varlık ya da yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Reeskont uygulamalarında; ticari borçlara ilişkin dönemde hesaplanan reeskont faiz geliri ile ticari alacaklara ilişkin dönem başında yapılan reeskont faiz gideri iptalleri bu hesaba alacak kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar**

Bu hesap, daha önceki dönemlerde değer düşüklüğü hesaplanıp karşılık ayrılan ticari alacaklara ve “14 / 24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar” gruplarında izlenen alacaklara ilişkin tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu iptal edilen karşılıkların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptali durumunda ilgili alacağın yer aldığı gruptaki değer düşüklüğü karşılıkları hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyetleri kapsamında yaptığı işlerden dolayı aldığı komisyonların izlenmesinde kullanılır. Esas faaliyeti komisyonculuk olan işletmeler bu hesabı kullanmaz “60 Brüt Satış Hasılatı” grubunda ilgili hesabı kullanır.

### **İşleyişi**

İşletmenin esas faaliyetleri kapsamında yaptığı işlerden dolayı hesaben veya nakden elde edilen komisyon gelirleri bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları**

Bu hesap, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılır. Ayrıca, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından iptal edilen önceki dönem değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta izlenir.

Bu hesap, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerlendirme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerlendirme artışları ile “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)” hesabında izlenen değerlendirme azalışlarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur.

#### **İşleyişi:**

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklarda ilk kayda alınma sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışları ilgili canlı varlık hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ise ilgili stok hesabı karşılığında bu hesaba alacak kayıt yapılır.

Maliyet yöntemiyle değerlendirilen canlı varlıklarda değer düşüklüğü zararı iptalinin değer düşüklüğünün ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda, iptal edilen tutar “276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği diğer gelir ve kazançlarının izlenmesinde kullanılır.

Örneğin, devlet teşviklerinin teşvikle karşılanması amaçlanan giderlerin izlendiği hesaplardan indirilerek izlenmediği durumlarda, döneme ilişkin devlet teşvik gelirleri bu hesapta izlenir.

Ayrıca, korunma muhasebesi uygulamasına ya da uygulamamasına bakılmaksızın, işletmenin esas faaliyetleriyle ilgili işlemlerden ortaya çıkması beklenen risklerden korunmak amacıyla tarafı olduğu türev araçlardan ortaya çıkan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kar veya zarar hesaplarında gösterilecek olan kazançlar da bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi**

İşletmenin esas faaliyetleri kapsamında elde ettiği diğer gelir ve kazançlar bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **64 (645-649) DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KAZANÇLAR**

Bu grup, işletmenin esas faaliyetleriyle ilişkilendirilemeyen ve finansal gelir niteliği taşımayan gelirlerinin izlendiği 645-649 nolu hesaplardan oluşur.

#### **645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar**

Bu hesap, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımlarının dönem net kârlarından işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır. Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlara ilişkin önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptalinden ortaya çıkan konusu kalmayan karşılıklar bu hesapta değil “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabında izlenir.

Hesap yatırımın türüne göre alt hesaplara ayrılır.

##### **İşleyişi**

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın net dönem karından işletmeye düşen pay “21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)” grubundaki ilgili yatırım hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar**

Bu hesap, bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımının muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilgili olarak aşağıdaki gelir ve kazançların izlenmesinde kullanılır.

##### **Yatırımın özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda:**

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırıma ilişkin daha önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edilen kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

##### **Yatırımın birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Maliyet yöntemiyle değerlendirilen yatırımdan elde edilen kar payı veya diğer dağıtım gelirleri ile bu yatırıma ilişkin daha önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edilen kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

##### **Yatırımın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen yatırımdan elde edilen kar payları ile dönemde meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesapta izlenir.

Yatırımın muhasebeleştirilmesinde uygulanan yöntemle ilgili olarak yatırımın elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan satış kazançları da bu hesapta takip edilir.

Hesap yatırımın türüne ve elde edilen gelirlerin niteliğine göre alt hesaplara ayrılır.

##### **İşleyişi:**

Bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımından elde edilen kar payı veya diğer dağıtım gelirleri ile gerçeğe uygun değer artışları “21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)” grubundaki ilgili yatırım hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Bu tür bir yatırıma ilişkin önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptali durumunda “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydı yapılır.

Yatırımın elde çıkartılmasında, yatırımın satış değeri ile defteri değeri arasındaki olumlu fark bu hesaba alacak kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar**

Bu hesap, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin gerçeğe uygun değer artışlarının (gerçeğe uygun değer ile ölçülenler açısından), önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptalinden ortaya çıkan konusu kalmayan karşılıkların (maliyet ile ölçülenler açısından), kira gelirlerinin ve satış kazançlarının izlenmesinde kullanılır. Hesap varlığın türüne ve gelir ya da kazancın niteliğine göre alt hesaplara ayrılır.

Diğer taraftan, esas faaliyetleri kapsamında gayrimenkullerden değer artış kazancı ve/veya kira geliri elde etmeyi amaçlayan işletmeler, bu çerçevede sahip oldukları yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerini “60 BRÜT SATIŞ HASILATI” grubunda ilgili hesapta izler. Söz konusu işletmeler, bu kapsamdaki yatırım amaçlı gayrimenkullerine ilişkin kira geliri dışında kalan gelir ve kazançları bu hesapta izlemeye devam edebilir. Bu durumda, bu hesapta izlenen gelir ve kazançlar ile “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)” hesabında izlenen gider ve zararların net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur.

#### **İşleyişi:**

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin gelir ve kazançlar tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar**

Bu hesap, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin satış kazançlarının izlenmesinde kullanılır. Hesap varlığın türüne göre alt hesaplara ayrılır.

#### **İşleyişi:**

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin satış kazançları bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir ve kazançların izlenmesinde kullanılır.

Ortaklara kâr payı olarak nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtıldığında, kâr payı ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyla, ödenecek kar payı için kaydedilen yükümlülüğün defter değerinin dağıtılan varlığın defter değerinden fazla olması durumunda ortaya çıkan kazanç da bu hesapta izlenir.

Ayrıca, TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabında yer alan yurtdışındaki işletmedeki net yatırım riskinden korunma kazançlarının birikimli tutarından, yurtdışındaki işletme elden çıkarıldığında kar veya zarara yapılan aktarımlarda da bu hesap kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Gelir ve kazançlar tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

TFRS hükümleri uyarınca yurtdışındaki işletme elden çıkarıldığında, elden çıkarılan işletmeye ilişkin “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabında izlenen birikimli kazançlar “822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıpları) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

### **65 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR İLE DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)**

#### **65 (650-654) ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)**

Bu grup, “62 Satışların Maliyetleri (-)”ve “63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri” gruplarında izlenen giderlerin dışında kalan esas faaliyet giderlerinin izlendiği 650-654 nolu hesaplardan oluşur.

#### **650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)**

Bu hesap; uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari borçlara ilişkin olarak dönemde ortaya çıkan faiz giderlerinin (vade farkı giderlerinin) ve ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı zararlarının izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca bu hesap, senetli ticari alacaklara ve ticari borçlara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda, reeskont faiz giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi**

İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkan faiz giderleri “328 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-) / 428 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir. Ticari alacak ve ticari borçlara ilişkin olarak dönemde ortaya çıkan kur farkı zararları ise ilgili varlık ya da yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

Reeskont uygulamalarında; ticari alacaklara ilişkin dönemde hesaplanan reeskont faiz gideri ile ticari borçlara ilişkin dönem başında yapılan reeskont faiz geliri iptalleri bu hesaba borç kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)**

Bu hesap, ticari alacaklara ve “14 / 24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar” gruplarında izlenen alacaklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesabın borcuna, ilgili varlığın yer aldığı gruptaki değer düşüklüğü karşılıkları hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca, tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu, ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisinde iptal edilmesi durumunda iptal edilen tutarlar bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-)**

Bu hesap, işletmenin esas faaliyetleri kapsamında yaptığı işlerden dolayı ödediği ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca bir varlığın maliyetine dâhil edilmeyen komisyon giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi**

İşletmenin esas faaliyetleri kapsamında yaptığı işlerden dolayı hesaben veya nakden ödediği ve bir varlığın maliyetine dahil edilmeyen komisyon giderleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)**

Bu hesap, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer azalışları ile maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır.

Bu hesap, sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Tarımsal faaliyette bulunan işletmeler için tarımsal faaliyetlerden ortaya çıkan değerlendirme artışları ve azalışları bu işletmelerin esas faaliyetleri kapsamında ortaya çıktığından, bu hesapta izlenen değerlendirme azalışları ile “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında izlenen değerlendirme artışlarının net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur.

### **İşleyişi:**

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıkların değerinde meydana gelen azalışlar ilgili canlı varlık hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir.

Canlı varlıkların maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi durumunda ortaya çıkan değer düşüklüğü zararları için “276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının karşılığında bu hesaba borç kaydı yapılır. Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğünün ayrıldığı dönemde yapılması durumunda, iptal edilen tutar “276 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla katlandığı diğer gider ve zararların izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca, korunma muhasebesi uygulamasına ya da uygulamamasına bakılmaksızın, işletmenin esas faaliyetleriyle ilgili işlemlerinden ortaya çıkması beklenen risklerden korunmak amacıyla tarafı olduğu türev araçlardan ortaya çıkan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kar veya zarar hesaplarında gösterilecek olan kayıplar da bu hesapta izlenir.

### **İşleyişi**

İşletmenin esas faaliyetleri kapsamında katlandığı diğer gider ve zararlar bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **65 (655-659) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR**

Bu grup, işletmenin esas faaliyetleriyle ilişkilendirilemeyen ve finansal gider niteliği taşımayan giderlerinin izlendiği 655-659 nolu hesaplardan oluşur.

#### **655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-)**

Bu hesap, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımlarının zarar ettikleri dönemlerde dönem net zararlarından işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır. Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlara ilişkin değer düşüklüğü karşılık giderleri ve ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptalleri bu hesapta değil “656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)” hesabında izlenir.

Hesap yatırımın türüne göre alt hesaplara ayrılır.

### **İşleyişi:**

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın net dönem zararından işletmeye düşen pay “21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)” grubundaki ilgili yatırım hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)**

Bu hesap, bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımının muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilgili olarak aşağıdaki gider ve zararların izlenmesinde kullanılır.

**Yatırımın özkaynak yöntemi ya da birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden kullanılarak ölçülmesi durumunda:**

Özkaynak yöntemiyle ya da maliyet yöntemiyle değerlendirilen yatırıma ilişkin dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin ve ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptallerinin izlenmesinde kullanılır.

### **Yatırımın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda:**

Gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen yatırıma ilişkin dönemde meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları bu hesapta izlenir.

Yatırımın muhasebeleştirilmesinde uygulanan yöntemle bakılmaksızın, yatırımın elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan satış zararları da bu hesapta takip edilir.

Hesap yatırımın türüne ve elde edilen gelirlerin niteliğine göre alt hesaplara ayrılır.

**İşleyişi:**

Bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımına ilişkin gerçeğe uygun değer azalışları “21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar)” grubundaki ilgili yatırım hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

Bu tür bir yatırıma ilişkin dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderleri ve ayrılan karşılık tutarının aynı hesap döneminde iptal edilmesi durumunda iptal edilen tutarlar için “219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba borç ya da alacak kaydı yapılır.

Yatırımın elde çıkartılmasında, yatırımın satış değeri ile defteri değeri arasındaki olumsuz fark bu hesaba borç kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

**657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)**

Bu hesap, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin gerçeğe uygun değer azalışlarının (gerçeğe uygun değer ile ölçülenler açısından), dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin ve ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptallerinin, amortisman giderlerinin (malîyet ile ölçülenler açısından) ve satış zararlarının izlenmesinde kullanılır. Hesap varlığın türüne ve gelir ya da kazancın niteliğine göre alt hesaplara ayrılır.

Diğer taraftan, esas faaliyetleri kapsamında gayrimenkullerden değer artış kazancı ve/veya kira geliri elde etmeyi amaçlayan işletmeler, bu çerçevede sahip oldukları yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin amortisman giderlerini “632 Genel Yönetim Giderleri (-)” hesabında izler. Söz konusu işletmeler, bu kapsamdaki yatırım amaçlı gayrimenkullerine ilişkin amortisman giderleri dışında kalan gider ve zararlarını bu hesapta izlemeye devam edebilir. Bu durumda, bu hesapta izlenen gider ve zararlar ile “647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar” hesabında izlenen gelir ve kazançların net tutarı kâr veya zarar tablosunda brüt kâr veya zararın hesaplanmasına dâhil edilecek şekilde satışların maliyeti kaleminden sonra sunulur.

**İşleyişi:**

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin söz konusu gider ve zararlar tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç kaydedilir. Ayrıca ayrılan değer düşüklüğü karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisinde iptal edilmesi durumunda iptal edilen tutarlar bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

**658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar (-)**

Bu hesap, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin satış zararlarının izlenmesinde kullanılır. Hesap varlığın türüne ve gelir ya da kazancın niteliğine göre alt hesaplara ayrılır.

**İşleyişi:**

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin satış kazançları bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.



## 659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin diğer faaliyetlerinden kaynaklanan gider ve zararlarının izlenmesinde kullanılır.

Ortaklara kâr payı olarak nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtıldığında, kâr payı ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyla, dağıtılan varlığın defter değerinin ödenecek kar payı için kaydedilen yükümlülüğün defter değerinden fazla olması durumunda ortaya çıkan kayıp da bu hesapta izlenir.

Ayrıca, TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabında yer alan yurtdışındaki işletmedeki net yatırım riskinden korunma kayıplarının birikimli tutarından, yurtdışındaki işletme elden çıkarıldığında kar veya zarara yapılan aktarımlarda da bu hesap kullanılır.

### İşleyişi:

Gider ve zararlar tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

TFRS hükümleri uyarınca yurtdışındaki işletme elden çıkarıldığında, elden çıkarılan işletmeye ilişkin “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabında izlenen birikimli kazançlar “822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

## 66 FİNANSAL GELİRLER

Bu grup, aşağıdaki gelir ve kazançların izlendiği hesaplardan oluşur:

- Mevduat hesapları, ticari olmayan alacaklar, menkul kıymet yatırımları ve nakit ve nakit benzerleri gibi finansal varlıklardan sağlanan faiz gelirleri, satış karları, değer artış kazançları, kar payı gelirleri vb. gelir ve kazançlar,
- Diğer gruplarda izlenmeyen kur farkı kazançları,
- Finansal yükümlülüklerden kaynaklanabilecek ve finansal giderlerde bir düzeltme olarak dikkate alınmayan çeşitli kazançlar (örneğin TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından finansal teminat sözleşmelerine ilişkin değer düşüklüğü kazançları),
- Türev araçlardan ortaya çıkan ancak borçlanma maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınmayan ve esas faaliyetlerden ya da diğer faaliyetlerden gelir ve kazançlarda izlenmeyen gelir ve kazançlar,
- İşletmenin sahip olduğu net parasal pozisyon nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen artışlar.

Diğer taraftan, işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan alacakları, bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletme yatırımları gibi finansal varlıklarından elde ettiği gelir ve kazançları bu grupta değil “64 (640-644) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar” ile “64 (645-649) Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar” grubunda izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### **660 Mevduat Faiz Gelirleri**

Bu hesap, işletmenin sahip olduğu her türlü mevduat hesaplarından sağlanan faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Mevduat hesaplarıyla ilgili olarak tahakkuk eden faiz gelirleri ilgili varlık hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri**

Bu hesap, işletmenin kısa ve uzun vadeli finansal yatırımlarında sınıflandırdığı menkul kıymet niteliğindeki finansal yatırımlarından elde ettiği faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Menkul kıymetlerle ilgili olarak tahakkuk eden faiz gelirleri ilgili varlık hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari olmayan (diğer) alacaklara ilişkin olarak dönemde ortaya çıkan faiz gelirlerinin (vade farkı gelirlerinin) izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca bu hesap, senetli diğer alacaklara ve diğer borçlara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda, reeskont faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkan faiz gelirleri “138 Ertilenmiş Vade Farkı Gelirleri (-) / 238 Ertilenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir.

Reeskont uygulamalarında; diğer borçlara ilişkin dönemde hesaplanan reeskont faiz geliri ile diğer alacaklara ilişkin dönem başında yapılan reeskont faiz gideri iptalleri bu hesaba alacak kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **663 Diğer Faiz Gelirleri**

Bu hesap, bu grupta yer alan yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen işletmenin sahip olduğu finansal varlıklardan (örneğin, nakit ve nakit benzeri varlıklarından) elde ettiği diğer faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Ortaya çıkan faiz gelirleri ilgili varlık hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

## 664 Kur Farkı Kazançları

Bu hesap, dönemde ortaya çıkan kur farkı kazançlarının izlenmesinde kullanılır.

Ancak ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazançları, borçlanma maliyetlerinde düzeltme olarak dikkate alınan kur farkı kazançları ve finansal tabloların çevriminden kaynaklanan kur farkı kazançları bu hesapta izlenmez.

Ticari alacaklara ve borçlara ilişkin kur farkı kazançları “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına kaydedilir. Borçlanma maliyetlerinde düzeltme olarak dikkate alınan kur farkı kazançları da bu hesapta değil “670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” ya da “671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabında izlenir. İştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımların finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kur farkı kazançları uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine bağlı olarak “556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” ya da “810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları” hesabına kaydedilir.

### İşleyişi:

Dönemde ortaya çıkan kur farkı kazançları ilgili varlık veya yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

## 665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları

Bu hesap, gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin dönemde meydana gelen gerçeğe uygun değer artışlarının ve söz konusu varlıkların maliyet ya da itfa edilmiş maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi durumunda bunlara ilişkin daha önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edilen kısımlarının izlenmesinde kullanılır.

Bu hesap, değer artış kazançlarının niteliğine göre alt hesaplara ayrılır.

Ayrıca, TFRS uyarınca; itfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal yatırım, yeniden sınıflandırma sonucu gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlandığında, söz konusu finansal yatırımın önceki itfa edilmiş maliyeti ile finansal yatırımın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıpların ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulması gerekmektedir. Bu nedenle, TFRS’yi uygulayan işletmeler, bu tür bir yeniden sınıflandırma sonucu yeniden sınıflandırma tarihinde ortaya çıkan kazançları bu hesabın altında açacakları alt bir hesapta ayrıca izler.

Benzer şekilde, TFRS uyarınca; gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan bir finansal yatırım, yeniden sınıflandırma sonucu gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlandığında, bu finansal yatırımla ilgili olarak daha önceden diğer kapsamlı gelire (gidere) yansıtılmış olan birikimli kazanç ya da kayıpların yeniden sınıflandırma tarihinde, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak, kâr veya zarara yansıtılması ve bunların ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulması gerekmektedir. Bu nedenle, TFRS’yi uygulayan işletmeler, bu tür bir yeniden sınıflandırma sonucu yeniden sınıflandırma tarihinde ortaya çıkan kazançları bu hesabın altında açacakları alt bir hesapta ayrıca izler.

### **İşleyişi:**

Nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin gerçeğe uygun değer artışları ilgili varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Maliyet ya da itfa edilmiş maliyet yöntemiyle değerlendirilen nakit ve nakit benzeri finansal varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptali durumunda, “109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)” hesabı ya da “118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) / 208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydı yapılır.

TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırım gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal yatırım olarak yeniden sınıflandırıldığında, söz konusu finansal yatırıma ilişkin “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabında izlenen birikimli kazançlar, “823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar**

Bu hesap, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıkları ile menkul kıymet yatırımlarından elde ettiği faiz, kur farkı ve değer artış kazançları hariç diğer gelir ve kazançların (satış kazançları, kar payı kazançları vb.) izlenmesinde kullanılır.

TFRS uyarınca itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ya da kayıpların ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulması gerektiğinden, TFRS’yi uygulayan işletmeler bu tür finansal yatırımların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazançları bu hesabın altında açacakları alt bir hesapta ayrıca izler.

### **İşleyişi:**

İçinde bulunulan dönemde ortaya gelir ve kazançlar ortaya çıktığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar**

Bu hesap, işletmenin finansal işlemlerinden ortaya çıkması beklenen risklerden korunmak amacıyla ya da spekülatif amaçla tarafı olduğu türev araçlardan ortaya çıkan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kar veya zarar hesaplarında gösterilecek olan kazançlardan, borçlanma maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınmayanların izlenmesinde kullanılır.

Ancak işletmenin esas faaliyetleriyle ilgili işlemlerinden ortaya çıkması beklenen risklerden korunmak amacıyla tarafı olduğu türev araçlardan ortaya çıkan gelir ve kazançlar için ve yurtdışındaki işletmedeki net yatırım riskinden korunma kazançlarından kar veya zarara yapılan aktarımlarda bu hesap kullanılmaz.

### **İşleyişi:**

Türev araçlardan ortaya çıkan kazançlar “119 Türev Araçlar / 209 Türev Araçlar” ya da “309 Türev Araçlardan Borçlar / 409 Türev Araçlardan Borçlar” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **668 Diğer Finansal Gelirler**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin elde ettiği diğer finansal gelirlerin izlenmesinde kullanılır.

Katılım bankaları ya da diğer faizsiz finans kuruluşlarından elde edilen kar payı gelirleri gibi finansal gelirler bu hesapta izlenebilir.

### **İşleyişi:**

Gelir ve kazançlar tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)**

Bu hesap; enflasyon muhasebesi uygulandığı dönemlerde parasal yükümlülükleri parasal varlıklarından fazla olan işletmelerin olumlu net parasal pozisyonları nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen artışların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Enflasyon düzeltmesinde dönemde ortaya çıkan, net parasal pozisyon kazançları bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **67 FİNANSAL GİDERLER (-)**

Bu grup, aşağıdaki gider ve zararların izlendiği hesaplardan oluşur:

- İşletmenin finans kuruluşlarından, kiralama işlemlerinden ve para ya da sermaye piyasalarından borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlandığı ve varlıkların maliyetine dâhil edilmeyen faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderler,
- Finansal yükümlülüklerle ilgili diğer kur farkı zararları (ticari borçlardan kaynaklananlar hariç),
- Finansal yükümlülüklerden kaynaklanan yukarıdakilerin kapsamına girmeyen diğer çeşitli kayıplar (örneğin TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından finansal teminat sözleşmelerine ilişkin değer düşüklüğü zararları),
- Vadeli mevduatlar, ticari olmayan alacaklar, menkul kıymet yatırımları ve nakit ve nakit benzerleri gibi finansal varlıklardan kaynaklanan gerçeğe uygun değer azalışları, kur farkı zararları, dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderleri, satış zararları gibi gider ve zararlar ile dönemde ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptalinden ortaya çıkan kazançlar,

- Esas faaliyetlerden ya da diğer faaliyetlerde izlenmeyen; türev araçlardan ortaya çıkan gider ve zararlar ile borçlanma maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan gelir ve kazançlar,
- İşletmenin sahip olduğu net parasal pozisyon nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen azalışlar.

Diğer taraftan, işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan borçlarından kaynaklanan vade farkı ve kur farkı zararları bu grupta değil “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabında izlenir. Ayrıca, işletmenin bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletme yatırımları gibi finansal varlıkları dolayısıyla ortaya çıkan gider ve zararları “65 (655-659) Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar” grubunda izlenir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)**

Bu hesap; banka kredilerinden, katılım bankalarından ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan fonlar ile kiralama işlemlerinden ve çıkarılmış menkul kıymet niteliğindeki borçlanma araçları gibi para piyasalarından ya da sermaye piyasalarından temin edilmiş olunan kısa vadeli finansal yükümlülüklerle ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı, komisyon gideri gibi borçlanma maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır. Ayrıca, kısa vadeli türev araçlardan kaynaklanan ve borçlanma maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kazanç ve kayıplarda bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Kısa vadeli borçlanma maliyetleri 7 nci grupta izlenir ve dönem sonlarında borçlanma maliyetlerinden aktifleştirilmeyenler 7/A seçeneğinde “781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı”nın, 7/B seçeneğinde ise “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları”nın alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Standart maliyet uygulamalarında “781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı”nda izlenen standart tutar bu hesabın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)**

Bu hesap; banka kredilerinden, katılım bankalarından ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan fonlar ile kiralama işlemlerinden ve çıkarılmış menkul kıymet niteliğindeki borçlanma araçları gibi para piyasalarından ya da sermaye piyasalarından temin edilmiş olunan uzun vadeli finansal yükümlülüklerle ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı, komisyon gideri gibi borçlanma maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır. Ayrıca, uzun vadeli türev araçlardan kaynaklanan ve borçlanma maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kazanç ve kayıplarda bu hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

Uzun vadeli borçlanma maliyetleri 7 nci grupta izlenir ve dönem sonlarında borçlanma maliyetlerinden aktifleştirilmeyenler 7/A seçeneğinde “781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı”nın, 7/B seçeneğinde ise “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları”nın alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Standart maliyet uygulamalarında “781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı”nda izlenen standart tutar bu hesabın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)**

Bu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari olmayan (diğer) borçlara ilişkin olarak dönemde ortaya çıkan faiz giderlerinin (vade farkı giderlerinin) izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca bu hesap, senetli diğer borçlara ve diğer alacaklara reeskont uygulaması yapıldığı durumlarda, reeskont faiz giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkan faiz giderleri “328 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-) / 428 Ertelemiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir.

Reeskont uygulamalarında; diğer alacaklara ilişkin dönemde hesaplanan reeskont faiz gideri ile diğer borçlara ilişkin dönem başında yapılan reeskont faiz geliri iptalleri bu hesaba borç kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **673 Diğer Faiz Giderleri (-)**

Bu hesap, bu grupta yer alan yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen işletmenin finans kuruluşlarından, kiralama işlemlerinden ve para ya da sermaye piyasalarından elde ettiği borçları dışındaki finansal yükümlülüklerinden kaynaklanan diğer faiz giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Ortaya çıkan faiz giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **674 Kur Farkı Zararları (-)**

Bu hesap, dönemde ortaya çıkan kur farkı zararlarının izlenmesinde kullanılır.

Ancak ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı zararları, borçlanma maliyetlerine dahil edilen kur farkı zararları ve finansal tabloların çevriminden kaynaklanan kur farkı zararları bu hesapta izlenmez.

Ticari alacaklara ve borçlara ilişkin kur farkı zararları “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabına kaydedilir. Borçlanma maliyetlerine dahil edilen kur farkı zararları da bu hesapta değil “670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” ya da “671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabında izlenir. İştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımların finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kur farkı zararları uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine bağlı olarak “556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” ya da “810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları” hesabına kaydedilir.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan kur farkı zararları ilgili varlık veya yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)**

Bu hesap, gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin dönemde meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları ile söz konusu varlıkların maliyet ya da itfa edilmiş maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi durumunda bunlara ilişkin dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin ve ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptallerinin izlenmesinde kullanılır.

Bu hesap, değer artış zararlarının niteliğine göre alt hesaplara ayrılır.

Ayrıca, TFRS uyarınca; itfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal yatırım, yeniden sınıflandırma sonucu gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlandığında, söz konusu finansal yatırımın önceki itfa edilmiş maliyeti ile finansal yatırımın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıpların ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulması gerekmektedir. Bu nedenle, TFRS’yi uygulayan işletmeler, bu tür bir yeniden sınıflandırma sonucu yeniden sınıflandırma tarihinde ortaya çıkan zararları bu hesabın altında açacakları alt bir hesapta ayrıca izler.

Benzer şekilde, TFRS uyarınca; gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan bir finansal yatırım, yeniden sınıflandırma sonucu gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlandığında, bu finansal yatırımla ilgili olarak daha önceden diğer kapsamlı gelire (gidere) yansıtılmış olan birikimli kazanç ya da kayıpların yeniden sınıflandırma tarihinde, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak, kâr veya zarara yansıtılması ve bunların ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulması gerekmektedir. Bu nedenle, TFRS’yi uygulayan işletmeler, bu tür bir yeniden sınıflandırma sonucu yeniden sınıflandırma tarihinde ortaya çıkan zararları bu hesabın altında açacakları alt bir hesapta ayrıca izler.

#### **İşleyişi:**

Nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ilişkin gerçeğe uygun değer azalışları ilgili varlık hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.



Maliyet ya da itfa edilmiş maliyet yöntemiyle değerlen nakit ve nakit benzeri finansal varlıklar ile menkul kıymet yatırımına dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderleri “109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)” hesabı ya da “118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) / 208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba borç kaydı yapılır. Ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisinde iptal edilmesi durumunda iptal edilen tutarlar “118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) / 208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir.

TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırım gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal yatırım olarak yeniden sınıflandırıldığında, söz konusu finansal yatırıma ilişkin “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabında izlenen birikimli kazançlar, “823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar (-)**

Bu hesap, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıkları ile menkul kıymet yatırımlarından kaynaklanan kur farkı zararları ile değer artış zararları hariç diğer gider ve zararların (satış zararları vb.) izlenmesinde kullanılır.

TFRS uyarınca itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıpların ayrı bir finansal tablo kalemi olarak sunulması gerektiğinden, TFRS’yi uygulayan işletmeler bu tür finansal yatırımların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan zararları bu hesabın altında açacakları alt bir hesapta ayrıca izler.

##### **İşleyişi:**

İçinde bulunulan dönemde ortaya gider ve zararlar ortaya çıktığında bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

#### **677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)**

Bu hesap, işletmenin finansal işlemlerinden ortaya çıkması beklenen risklerden korunmak amacıyla ya da spekülatif amaçla tarafı olduğu türev araçlardan ortaya çıkan ve uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre kar veya zarar hesaplarında gösterilecek olan kayıplardan, borçlanma maliyetlerine dahil edilmeyenlerin izlenmesinde kullanılır.

Ancak işletmenin esas faaliyetleriyle ilgili işlemlerinden ortaya çıkması beklenen risklerden korunmak amacıyla tarafı olduğu türev araçlardan ortaya çıkan gider ve zararlar için ve yurtdışındaki işletmedeki net yatırım riskinden korunma kayıplarından kar veya zarara yapılan aktarımlarda bu hesap kullanılmaz

### **İşleyişi:**

Türev araçlardan ortaya çıkan kayıplar “119 Türev Araçlar / 209 Türev Araçlar” ya da “309 Türev Araçlardan Borçlar / 409 Türev Araçlardan Borçlar” hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **678 Diğer Finansal Giderler (-)**

Bu hesap, yukarıda yer alan hesapların kapsamına girmeyen işletmenin diğer finansal giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Gider ve zararlar tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları) (-)**

Bu hesap; enflasyon muhasebesi uygulandığı dönemlerde parasal yükümlülükleri parasal varlıklarından az olan işletmelerin olumsuz net parasal pozisyonları nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen azalışların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Enflasyon düzeltmesinde dönemde ortaya çıkan, net parasal pozisyon zararları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

## **68 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI İLE GİDER VE ZARARLARI**

### **(Bu grup TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılır)**

Bu grup, TFRS 5’de tanımlanan durdurulan faaliyetlerin dönem karını oluşturan temel gelir ve giderler ile durdurulan faaliyet niteliği taşıyan varlıkların ya da elden çıkarılacak grubun (grupların) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı üzerinden ölçülmesi ya da elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan vergi öncesi kazanç ve kayıpların izlendiği hesaplardan oluşur.

TFRS uygulayan işletmeler bu grupta yer alan hesapları kullanarak, TFRS 5’in ön gördüğü durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zarar tablosunda ve dipnotlarda sunması gereken tutarlara kolaylıkla ulaşabilirler.

Bu grup, TFRS’yi uygulamayan işletmeler tarafından kullanılmaz.

Bu grupta yer alan hesaplar, ilgili gelir veya giderlerin niteliği ve durdurulan faaliyetler itibarıyla alt hesaplara ayrılabilir.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### **680 Durdurulan Faaliyetler – Net Satış Hasılatı**

Bu hesap, işletmenin durdurulan faaliyetlerine ilişkin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan brüt hasılatında iskontolar, iadeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler gibi nedenlerle yapılan indirimlerden sonra ulaşılan net satış hasılatının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

İşletmenin durdurulan faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan brüt hasılat bu hesaba alacak, brüt hasılatтан yapılan indirimler ise bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **681 Durdurulan Faaliyetler – Diğer Gelir ve Kazançlar**

Bu hesap, işletmenin durdurulan faaliyetlerinden dönemde elde ettiği net satış hasılatı dışındaki diğer tüm gelir ve kazançların (diğer bir ifadeyle durdurulan faaliyetlere ait esas faaliyetlerden diğer gelir ve kazançların, diğer faaliyetlerden gelir ve kazançların ve finansal gelirlerin) topluca izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Durdurulan faaliyetlere ilişkin diğer gelir ve kazançlar bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **682 Durdurulan Faaliyetler – Gider ve Zararlar (-)**

Bu hesap, işletmenin durdurulan faaliyetlerinden ortaya çıkan tüm gider ve zararların (diğer bir ifadeyle durdurulan faaliyetlere ait satışların maliyetinin, esas faaliyet dönem giderlerinin, esas faaliyetlerden diğer gider ve zararların, diğer faaliyetlerden gider ve zararların ve finansal giderlerin) topluca izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Durdurulan faaliyetlere ilişkin gider ve zararlar bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

**683**

**684**

**685**

**686**

### **687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları**

Bu hesap, durdurulan faaliyet niteliği taşıyan varlıkların ya da elden çıkarılacak grubun (grupların) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı üzerinden ölçülmesi sonucu önceki dönemlerde meydana gelen değer azalışlarının iptalinden kaynaklanan kazançlar ile durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılmasından elde edilen satış kazançlarının izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Durdurulan faaliyetlere ilişkin önceki dönemlerde meydana gelen değer azalışlarının iptalinden ortaya çıkan kazançlar “199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar” hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Ayrıca durdurulan faaliyet elden çıkarıldığında elde edilen satış kazancı bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba borç kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları (-)**

Bu hesap, durdurulan faaliyet niteliği taşıyan varlıkların ya da elden çıkarılacak grubun (grupların) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı üzerinden ölçülmesi sonucu meydana gelen değer azalışlarının ve söz konusu değer azalışlarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptallerinin izlenmesinde kullanılır. Ayrıca durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılmasından kaynaklanan satış zararları da bu hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

Durdurulan faaliyetlere ilişkin meydana gelen değer azalışları “199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar” hesabının alacağı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir. Ayrıca değer azalışlarının aynı hesap dönemi içerisinde iptali durumunda iptal edilen tutarlar 199 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar” hesabı karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilir. Durdurulan faaliyetin elden çıkarılmasından kaynaklanan satış zararı da bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek, hesap kapatılır.

### **689**

### **69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**

Bu grup, sürdürülen ve durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararının, dönem kar veya zararıyla ilgili dönem vergisi giderlerinin (ertelenmiş vergi etkileri dâhil) ve dönem net karı veya zararının izlendiği hesaplardan oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### **690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı**

Bu hesap, işletmenin devam eden faaliyetlerinden dönemde ortaya çıkan kar veya zararın izlenmesinde kullanılır. BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zararın ayrı olarak gösterilmediği durumda, işletmenin tüm faaliyetlerinden ortaya çıkan kar veya zarar bu hesapta gösterilir. Bu durumda bu hesabın ismi “690 Dönem Karı veya Zararı” olarak kullanılabilir.

### **İşleyişi:**

Sürdürülen faaliyetlerden gelirler bu hesabın alacağına, giderler ise borcuna kaydedilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” ve “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarıyla birlikte “693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabına aktararak kapatılır.

### **691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)**

Bu hesap, sürdürülen faaliyetlere ilişkin mali kâr üzerinden ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan döneme ait vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır. BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararın ve bunlara ilişkin vergi giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği durumda, bu hesabın ismi “691 Dönem Karı Yasal Vergi Gideri” olarak kullanılabilir.

#### **İşleyişi:**

Hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükler bu hesabın borcuna, “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağına kaydedilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” ve “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarıyla birlikte “693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)**

Bu hesap, özkaynaklara (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan ertelenmiş vergi etkileri hariç sürdürülen faaliyetler dolayısıyla dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılır. BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararın ve bunlara ilişkin vergi giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği durumda, bu hesabın ismi “692 Ertelemiş Vergi Gelir-Gider Etkisi” olarak kullanılabilir.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünde dönemde meydana gelen azalışlar “489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Benzer şekilde, dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi varlıklarında dönemde meydana gelen azalışlar “289 Ertelemiş Vergi Varlığı” hesabı karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” ve “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” hesaplarıyla birlikte “693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı**

Bu hesap, işletmenin devam eden faaliyetlerinden ortaya çıkan dönem karından veya zararından, bunlara ilişkin yasal vergi giderleri ile ertelenmiş vergi etkilerinin indirilmesi sonucu hesaplanan net kar veya zararın izlenmesinde kullanılır. BOBİ FRS’de olduğu gibi durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararın ve bunlara ilişkin vergi giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği durumda, bu hesap yerine doğrudan “699 Dönem Net Kar veya Zararı” hesabı kullanılabilir. Bu durumda 690-692 nolu hesaplarının işleyişlerinde geçen bu hesaba yapılan atıflar, “699 Dönem Net Kar veya Zararı” hesabına yapılmış olur.

#### **İşleyişi:**

“690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı”, “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” ve “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir. Sürdürülen faaliyetlerle ilgili vergi sonrası kar bu hesabın alacağına, zarar ise borcuna yazılır. Bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “699 Dönem Net Kar veya Zararı” hesabına aktarılarak hesap kapatılır.

## **694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, işletmenin durdurulan faaliyetlerinden dönemde ortaya çıkan kar veya zararın izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Durdurulan faaliyetlerden gelirler bu hesabın alacağına, giderler ise borcuna kaydedilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, “695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” ve “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarıyla birlikte “697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabına aktararak kapatılır.

## **695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, durdurulan faaliyetlere ilişkin mali kâr üzerinden ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan döneme ait vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükler bu hesabın borcuna, “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağına kaydedilir. Dönem sonunda hesabın kalanı, “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” ve “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarıyla birlikte “697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabına aktararak kapatılır.

## **696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, özkaynaklara (TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan ertelenmiş vergi etkileri hariç durdurulan faaliyetler dolayısıyla dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünde dönemde meydana gelen azalışlar “489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Benzer şekilde, dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi varlıklarında dönemde meydana gelen azalışlar “289 Ertelemiş Vergi Varlığı” hesabı karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. “694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” ve “695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” hesaplarıyla birlikte “697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesabına aktararak kapatılır.

## **697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı**

### **(Bu Hesap TFRS'yi Uygulayan İşletmeler Tarafından Kullanılır)**

Bu hesap, işletmenin durdurulan faaliyetlerinden ortaya çıkan dönem karından veya zararından, bunlara ilişkin yasal vergi giderleri ile ertelenmiş vergi etkilerinin indirilmesi sonucu hesaplanan net kar veya zararın izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

“694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı”, “695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)” ve “696 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)” hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir. Durdurulan faaliyetlerle ilgili vergi sonrası kar bu hesabın alacağına, zarar ise borcuna yazılır. Bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “699 Dönem Net Kar veya Zararı” hesabına aktarılarak hesap kapatılır.

**698****699 Dönem Net Kar veya Zararı**

Bu hesap, cari dönemin vergi sonrası kar veya zararının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

“693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” ve “697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı” hesaplarından kapatılması sonucu yapılan aktarımlarda, söz konusu hesapların borç veya alacak bakiye vermesine göre bu hesap borçlandırılır ya da alacaklandırılır. Hesabın alacak bakiyesi vermesi durumunda “590 Dönem Net Karı” hesabının alacağına, borç bakiyesi vermesi durumunda ise “591 Dönem Net Zararı (-)” hesabının borcuna aktarılarak hesap kapatılır.

TASLAK

## 7 MALİYET HESAPLARI

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Bu bölümde yer alan maliyet hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelerde giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.

### 7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre kaydedilir. *Eş zamanlı kayıt yönteminin* kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler tahakkuk ettiği anda ilgili defter-i kebir hesaplarına “Fonksiyon Esası”na göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine veya faaliyet merkezlerine (faaliyete dayalı maliyetleme yöntemini kullananlar) göre izlenir (gider çeşitleri ve gider yerleri (faaliyet merkezleri) fonksiyonel giderlerin alt hesapları olmayıp aynı anda kayıt alan yardımcı defter hesaplarıdır). Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini (faaliyet merkezlerini) de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun biçimde yürütülmüş olur. Bu kayıt yönteminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine (ya da faaliyet merkezlerine) göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlar.

Bu uygulamada, maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir:

**70** Maliyet Bağlantı Hesapları ya da Maliyet Oluşum Hesapları (İsteyen işletmeler kullanabilir)

**71** Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

**72** Direkt İşçilik Giderleri

**73** Genel Üretim Giderleri

**74** Hizmet Üretim Giderleri

**75** Araştırma ve Geliştirme Giderleri

**76** Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

**77** Yönetim ve Genel İşletme Giderleri

**78** Finansman Giderleri

**79**

Bu uygulamada yardımcı defterlerde izlenecek gider çeşitleri 0–9 sayılı hesaplarda, gider yerleri (faaliyet merkezleri) ise 10–99 sayılı hesaplarda gösterildiği gibidir.

Bu bölümde yer alan Maliyet Hesap Gruplarının her biri defter-i kebir hesabı düzeyinde, gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenir.



## **GİDER HESAPLARI**

Bu hesaplar; dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlenmesinde kullanılır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılarak eş zamanlı kayıt sistemi gerçekleştirilmiştir.

## **GİDER YANSITMA HESAPLARI**

Bu hesaplar, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili kar veya zarar tablosu hesaplarına yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

## **FARK HESAPLARI**

Bu hesaplar, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili maliyetler ile önceden saptanmış maliyetler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç veya alacak kalanı verebilir.

## **MALİYET OLUŞUM HESAPLARI**

Bazı sektörler, maliyetlerinin oluşumunu 7. grup hesapları içerisinde topluca izlemeyi tercih edebilir. Örneğin “151 Yarı Mamuller” hesabını kullanmak yerine üretim hesabını bu grupta açacağı hesapta izlemek isteyebilir. Bu gruptaki hesaplar bu amaçla açılmıştır. Hesap kodları örnek olarak verilmiş olup, sektörler kendi ihtiyaçlarına uygun olarak bu hesap kodlarını kullanabilirler.

7/A seçeneğine göre, 7 nolu gider sınıfında yer alan hesaplar ve açıklamaları aşağıdaki gibidir:

## **70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI YA DA MALİYET OLUŞUM HESAPLARI (İsteyen İşletmeler Kullanabilir)**

Bu grup işletmelerine tercihlerine göre iki amaçlı kullanıma açılmıştır.

### **70 (700-701) MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI**

Bu grup, genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlayan hesaplardan oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı**

Bu hesap, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve genel muhasebe tarafından tutulan hesaptır.

Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden ayrı izlendiği durumlarda maliyetler, genel muhasebe tarafından bu hesapta izlenir.

#### **İşleyişi:**

Giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç, ilgili aktif ve pasif hesaplara alacak kaydedilir. Maliyet dönemleri sonunda maliyet muhasebesi tarafından genel muhasebeye bildirilen veriler bu hesabın alacağına, ilgili hesapların borcuna kaydedilir.

## **701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı**

Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve “700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı”nın borcuna kaydedilmiş giderlerin, maliyet muhasebesince ilgili hesaplara aktarılmasını sağlayan hesaptır.

### **İşleyişi:**

Genel muhasebede “700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı”nın borcuna kaydedilen giderler genel muhasebeden gelen belgeler doğrultusunda maliyet muhasebesinde bu hesabın alacağına, fonksiyonel gider hesaplarının borcuna kaydedilir. Maliyet muhasebesinden genel muhasebeye aktarılan tutarlar ise bu hesabın borcuna, ilgili fonksiyonel gider yansıtma hesaplarının alacağına kaydedilir.

## **70 (700-709) MALİYET OLUŞUM HESAPLARI**

Maliyet Oluşum Hesapları, isteyen işletmelerin kullanması için açılmıştır. Maliyet oluşumlarını toplu olarak 7 nolu maliyet hesaplarında izlemek isteyen işletmeler kendi ihtiyaçlarına göre bu gruptaki üretim hesaplarını kullanabilirler. Aşağıdaki kodlama örnek olarak verilmiş olup, işletmeler ihtiyaçlarına göre hesap kodlarını tanımlayabilirler.

Bu gruptaki hesapların kullanılmasının tercih edilmesi durumunda, fonksiyonel gider hesaplarının yansıtma hesapları alacağı ile giderler bu gruptaki üretim hesaplarında biriktirilir. Üretimi tamamlanan mamuller ya da hizmetlerin ilgili aktif veya kar veya zarar tablosu hesaplarına devri gider dağılımlarına göre bu hesaplardan yapılır. Dönem sonlarında henüz üretimini tamamlamamış mal ve hizmet üretimleri aktif hesaplar içindeki “151 Yarı Mamuller” ya da “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesaplarına aktarılır. İzleyen dönem başında üretimini tamamlamayan yarı mamul ve hizmet maliyetleri tekrar bu hesaplara aktarılır.

İsteyen işletmeler araştırma ve geliştirme giderlerini, maden kaynaklarının aranması, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için katılan giderleri ya da kendi kullanımları için yaptırdığı inşaatların giderlerini de bu hesaplarda topluca görmek için izleyebilir. Dönem sonlarında bu hesaplardaki tutarlar aktifteki ilgili hesaplara ya da kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılır.

Yılsonlarında bu hesaplar bakiye vermez. Önceden saptanmış maliyet yöntemini kullanan işletmelerde bu hesaplar önceden saptanmış tutarlara göre izlenir. Fark tutarları, ilgili stok hesabına ya da “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba fark hesaplarından aktarılır.

Bu gruptaki hesap örnekleri aşağıdaki gibidir:

**700**

**701**

**702**

**703 Üretim (İmalat) Hesabı**

Bu hesap; üretilen mamullerin toplam maliyet oluşumunun özel olarak izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Maliyet dönemlerinde; “711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı”, “721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı” ve “731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı” hesaplarının alacağı ile üretim giderleri bu hesaba aktarılır. Gider dağılımlarından sonra, tamamlanan mamullere ait tutarlar bu hesabın alacağına, “152 Mamuller” hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonunda yarı mamul maliyetleri “151 Yarı Mamuller” hesabının, anormal fire ve kayıp giderleri “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabının (fiili maliyet yönteminin kullanıldığı durumlarda) ve normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerde üretim birimlerine dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri ise “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabının borcu karşılığında, bu hesabın alacağına kaydedilir. Yılsonunda hesap kalan vermez. İzleyen dönem başında yarı mamul maliyet tutarları “151 Yarı Mamuller” hesabından bu hesabın borcuna aktarılır.

### **704 Canlı Varlık Üretim Hesabı**

Bu hesap; tarımsal faaliyette bulunan işletmeler tarafından, üretilen canlı varlıkların toplam maliyet oluşumunun özel olarak izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Maliyet dönemlerinde, “711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı”, “721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı” ve “731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı” hesaplarının alacağı ile canlı varlık üretim giderlerine ait olan üretim giderleri tutarı bu hesaba aktarılır. Maliyet dağılımlarından sonra, canlı varlıkların maliyetine aktarmak üzere bu hesabın alacağına, ilgili canlı varlık hesabının borcuna kaydedilir.

### **705 Hizmet Üretim Hesabı**

Bu hesap, hizmet işletmeleri ve yıllara yaygın inşa (taahhüt) işi yapan işletmeler tarafından inşa ve hizmet giderlerinin topluca izlenmesinde kullanılır.

İşletmeler bu hesabın kullanımında maliyetlerini ölçmek istedikleri her bir iş için bu hesabın altında alt hesaplar açabilirler ya da birden fazla hizmet üretim hesabı kullanabilirler.

### **İşleyişi**

Fonksiyonel gider hesaplarında izlenen giderler (hizmet maliyetlerini çeşitlerine göre tek hesapta izlemeyi tercih eden işletmeler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabını kullanırken, hizmet üretim giderlerini fonksiyonlarına göre izlemek isteyen işletmeler “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesaplarını kullanırlar) dönem sonlarında “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” ya da “711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı”, “721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı”, “731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı” yansıtma hesapları alacağı karşılığında, bu hesaba borç kaydı yapılır.

Hizmet üretim giderlerinin “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesaplarında izlendiği hizmet işlerinde; hizmetin tamamlanması halinde bu hesaba alacak, “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabına veya hizmet tamamlandığında gelir tahakkuk etmiş ise doğrudan “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabına borç kaydedilir. Henüz hizmet tamamlanmamış ise dönem sonlarında “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabına borç kaydedilir. Bu işlemlerle ilgili maliyetlerin hesaplanmasında normal maliyet yöntemini kullanan işletmeler tarafından üretim birimlerine dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri ise “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabının borcu karşılığında, bu hesabın alacağına kaydedilir. Yıllonunda hesap kalan vermez. İzleyen dönem başında tamamlanmamış hizmet maliyetleri “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabından bu hesabın borcuna aktarılır.

Yıllara yaygın inşaa (taahhüt) ve hizmet işlerinde ise, işin tamamlanan kısmıyla ilgili olan maliyetler “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabının borcuna, işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayan maliyetler ise “182 Önceden Yapılan İnşaa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri” hesabının borcuna kaydedilir. Yıllonunda hesap kalan vermez. İzleyen dönem başında işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayan maliyetler “182 Önceden Yapılan İnşaa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri” hesabından bu hesabın borcuna aktarılır. Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla ortaya çıkan hasılat ve giderleri tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanarak kaydeden işletmeler, bu işleri dolayısıyla katlandıkları maliyetleri 160-167 nolu hesaplara aktarır.

Fiili maliyet yönteminin kullanıldığı durumlarda, yapılan hizmet ve inşaa işleriyle ilgili anormal fire ve kayıp giderleri bu hesabın alacağı karşılığında doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabının borcuna kaydedilir.

#### **706 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı**

Bu hesap, yapılmakta olan maddi duran varlık yatırımlarına ilişkin maliyetlerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak yatırım döneminde yapılan direk harcamalar ve dağıtım yoluyla gelen maliyetler bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu maliyetler, dönem sonlarında hesaba alacak kaydı yapılarak, “259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları” hesabının borcuna aktarılır.

#### **707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı**

Bu hesap, işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin izlenmesinde kullanılır.

##### **İşleyişi:**

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin araştırma ve geliştirme safhasında yapılan direkt harcamalar ve dağıtım yoluyla gelen maliyetler “751 Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı”nın alacağı ile bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesaba alacak kaydı yapılarak, geliştirme safhasında yapılan harcamalardan aktifleştirilebilenler “264 Geliştirme Maliyetleri”, “265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları” hesabına ya da ilgili varlık hesabına, diğer giderler ise “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)” hesabına aktarılır. Yıllonunda hesap kalan vermez. İzleyen dönem başında “264 Geliştirme Maliyetleri”, “265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları” hesabında ya da ilgili varlık hesabında izlenen maliyet tutarları söz konusu hesaplardan bu hesabın borcuna aktarılır.

## **708 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırım Maliyetleri Hesabı**

Bu hesap, yapılmakta olan yatırım amaçlı gayrimenkul yatırımlarına ilişkin maliyetlerin izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili olarak yatırım döneminde yapılan direk harcamalar ve dağıtım yoluyla gelen maliyetler bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında hesaba alacak kayıt yapılarak, “249 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları ve Verilen Avanslar” hesabının borcuna aktarılır.

## **709**

### **71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**

Bu grup, üretilen mamulün veya hizmetin bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamulde ve hizmet üretiminde ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Bu hesap, esas üretim gider yerleriyle ilgili olup mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin üretimde kullanılması sonucu ortaya çıkan maliyetlerin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzeme maliyeti bu hesapta izlenmez. Bu giderler, üretimde kullanılan ve mamulün ana maddesini oluşturan hammaddeler ile herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeden doğrudan mamulle ilişkilendirilen önemli tutarlardaki malzemeler, yardımcı maddeler ve üretim sürecinin parçası olan ambalaj malzemelerine ilişkin giderlerden oluşur.

Giderlerini 74 grubu yerine fonksiyon esasına göre bu grupta izlemek isteyen hizmet üretim işletmelerinde de hizmetin üretimiyle direkt ilişkisi kurulan madde ve malzeme giderleri bu hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

Dönem içinde mamul, hizmet veya canlı varlık üretiminde kullanılmak üzere ana üretim yerleri tarafından ambardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabının alacağına kaydedilir. Eş zamanlı kayıt yöntemini uygulayan işletmelerde giderlerin tahakkuk kaydının yapılmasını sağlamak üzere düzenlenen fişte, maliyet çeşidi ile gider yeri veya faaliyet merkezi kodunun yazılması esastır.

Hesapla ilgili yapılan düzeltmeler hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

### **711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden hesaplanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında mamul üreten işletmelerde “151 Yarı Mamuller” hesabına, hizmet üretim işletmelerinde “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabı veya ilgili varlık hesabına (“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabı gibi) ya da maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde 70 inci gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde, ortaya çıkan anormal ilk madde ve malzeme fire ve kayıpları üretim maliyetlerine dağıtılmayıp, bu hesabın alacağı karşılığı doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu zararları doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarır.

Bu hesap, dönem sonlarında “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki farklar, farkların niteliğine uygun olarak “712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları” ve “713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları” hesaplarındaki direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri fark hesaplarına aktarılır.

#### **712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları**

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz fiyat farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz fiyat farkları bu hesabın borcuna, olumlu fiyat farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

#### **713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz miktar farklarının kaydedildiği hesaptır.

Olumsuz miktar farkları hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

714

715

716

717

718

719

## 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

Bu grup, bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya verilebilen işçilik giderleriyle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

### 720 Direkt İşçilik Giderleri

Bu hesap, esas üretim gider yerleriyle ilgili olup belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerinin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerden oluşur.

Giderlerini 74 grubu yerine fonksiyon esasına göre bu grupta izlemek isteyen hizmet üretim işletmelerinde de hizmetin üretimiyle direkt ilişkisi kurulan işçilik giderleri bu hesapta izlenir.

### İşleyişi:

Direkt işçilik giderleri üzerinden bu hesabın borcuna kaydedilir. Eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması durumunda, direkt işçilik giderleri yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine ve faaliyet merkezlerine göre izlenir.

Dönem sonlarında bu hesap, “721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır

### 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında mamul üreten işletmelerde “151 Yarı Mamuller” hesabına, hizmet üretim işletmelerinde “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabı veya ilgili varlık hesabına (“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabı gibi) ya da maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde 70 inci gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde, normal sayılan üretim duraklamalarında (elektrik kesintisi gibi) üretim yapılmayan saatlere ilişkin direkt işçilikler “730 Genel Üretim Giderleri” hesabına kaydedilir. Üretim faaliyetinin azaltılması veya durdurulması gibi nedenlerle normalin üstünde boşa geçen sürelerle ilişkin işçilik giderleri üretim maliyetlerine dağıtılmayıp, bu hesabın alacağı karşılığı doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu zararları doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarır.

Bu hesap, dönem sonlarında “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış direkt işçilik giderleri arasındaki farkları, farkların niteliğine uygun olarak “722 Direkt İşçilik Ücret Farkları” ve “723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları” hesaplarındaki direkt işçilik giderleri fark hesaplarına aktarır.

#### **722 Direkt İşçilik Ücret Farkları**

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış direkt işçilik giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz ücret farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz ücret farkları bu hesabın borcuna, olumlu ücret farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

#### **723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili maliyetler ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz süre (zaman) farklarının kaydedildiği hesaptır.

Olumsuz süre farkları bu hesabın borcuna olumlu süre farkları ise alacağına kaydedilir Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

724

725

726

727

728

729

#### **73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

Bu grup işletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:



### 730 Genel Üretim Giderleri

Bu hesap, işletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri dışındaki endirekt malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlara ilişkin giderler, amortisman giderleri gibi giderlerin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır.

Bu giderlerin aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekir:

- Üretim ve bu üretime bağlı hizmetlerle ilgili bir gider niteliği taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve bu üretime bağlı hizmetlerle ilgili maliyetlere yansıtılabilir nitelikte olması.

Normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerde sabit ve değişken genel üretim giderlerinin ayrıca izlenmesi gerekir.

Giderlerini 74 grubu yerine fonksiyon esasına göre bu grupta izlemek isteyen hizmet üretim işletmelerinde de hizmet üretimiyle ilgili genel üretim giderleri bu hesapta izlenir.

#### İşleyişi:

Tahakkuk eden giderler üzerinden bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması durumunda, genel üretim giderleri yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili maliyet yerlerine ve faaliyet merkezlerine göre izlenir.

#### 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “730 Genel Üretim Giderleri” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel üretim giderleri maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında mamul üreten işletmelerde “151 Yarı Mamuller” hesabına, hizmet üretim işletmelerinde “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabına veya ilgili varlık hesabına (“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabı gibi) ya da maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde 70 inci gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Normal maliyet yöntemini kullanan işletmeler, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısmını bu hesabın alacağı karşılığında, “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu dağıtılmayan genel üretim giderlerini doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarır.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde normalin üstünde boşa harcanan genel üretim giderleri, üretim maliyetlerine dağıtılmayıp, bu hesabın alacağı karşılığı doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu zararları doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarır.

Bu hesap, dönem sonlarında “730 Genel Üretim Giderleri” hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili genel üretim giderleri ile önceden saptanmış genel üretim giderleri arasındaki farkları, farkların niteliğine uygun olarak “732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları”, “733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları” ve “734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları” fark hesaplarına aktarır.

#### **732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları**

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili genel üretim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz bütçe farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

#### **733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili genel üretim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz verimlilik farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

#### **734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili genel üretim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz kapasite farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

#### **736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı**

Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin genel üretim giderlerini “730 Genel Üretim Giderleri” hesabının alt hesaplarında değişken sabit maliyet ayrımı yapmayıp, değişken ve sabit genel üretim giderlerini ayrı hesapta izlemeyi tercih ettiği durumlarda; değişken genel üretim giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

Değişken ve sabit genel üretim giderlerinin ayrı izlendiği durumlarda genel üretim giderlerinin izlenmesinde “730 Genel Üretim Giderleri” hesabı yerine, bu hesap ve “738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı” hesabı birlikte kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Tahakkuk eden değişken genel üretim giderleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır. Eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması durumunda, değişken genel üretim giderleri yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine ve faaliyet merkezlerine göre izlenir.

#### **737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı**

Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin değişken genel üretim giderlerini “736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda izlemeyi tercih etmesi durumunda söz konusu hesabın yansıtma hesabı olarak kullanılır.

### **İşleyişi:**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış değişken genel üretim giderleri maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında mamul üreten işletmelerde “151 Yarı Mamuller” hesabına, hizmet üretim işletmelerinde “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabı veya ilgili varlık hesabına (“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabı gibi) ya da maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde 70 inci gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde normalin üstünde boşa harcanan değişken genel üretim giderleri, üretim maliyetlerine dağıtılmayıp, bu hesabın alacağı karşılığı doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu zararları doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarır.

Bu hesap, dönem sonlarında “736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili değişken genel üretim giderleri ile önceden saptanmış değişken genel üretim giderleri arasındaki farkları, farkların niteliğine uygun olarak “732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları”, “733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları” ve “734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları” fark hesaplarına aktarır.

### **738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı**

Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin genel üretim giderlerini “730 Genel Üretim Giderleri” hesabının alt hesaplarında değişken sabit gider ayırımı yapmayıp, değişken ve sabit genel üretim giderlerini ayrı hesapta izlemeyi tercih ettiği durumlarda; sabit genel üretim giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

Değişken ve sabit genel üretim giderlerinin ayrı izlendiği durumlarda genel üretim giderlerinin izlenmesinde 730 nolu hesap yerine, bu hesap ve “736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı” birlikte kullanılır.

### **İşleyişi:**

Tahakkuk eden sabit genel üretim giderleri bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında “739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır. Eş zamanlı kayıt yönteminin uygulanması durumunda, sabit genel üretim giderleri yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine ve faaliyet merkezlerine göre izlenir.

### **739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı**

Bu hesap, normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin değişken genel üretim giderlerini “738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda izlemeyi tercih etmesi durumunda söz konusu hesabın yansıtma hesabı olarak kullanılır.

### **İşleyişi:**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı” hesabında sabit genel üretim giderlerinin normal kapasiteye düşen kısmı ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, normal kapasiteye düşen önceden saptanmış sabit genel üretim giderleri maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında mamul üreten işletmelerde “151 Yarı Mamuller” hesabına, hizmet üretim işletmelerinde “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabı veya ilgili varlık hesabına (“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabı gibi) ya da maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde 70 inci gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısmı bu hesabın alacağı karşılığında, “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu dağıtılmayan genel üretim giderlerini doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarılır.

Bu hesap, dönem sonlarında “738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili sabit genel üretim giderleri ile önceden saptanmış sabit genel üretim giderleri arasındaki farkları, farkların niteliğine uygun olarak “732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları”, “733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları” ve “734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları” fark hesaplarına aktarılır.

### **74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ**

Bu grup, hizmet işletmeleri ve yıllara yaygın inşa (taahhüt) işi yapan işletmelerin 71, 72 ve 73 gruplarda yer alan hesapları kullanmayı tercih etmedikleri durumda, bu işleriyle ilgili üretim maliyetlerinin izlendiği maliyet, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Bu grubu kullanan işletmeler, üretim maliyetlerini sadece bir hesapta (“740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında) gider çeşitlerinin tamamını izlemiş olur.

Diğer taraftan isteyen işletmeler bu grup yerine mamul üretiminde olduğu gibi hizmet üretim maliyetlerini; “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesaplarında izleyerek, bu hesaplara ilişkin yansıtma ve fark hesaplarını kullanabilirler.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

#### **740 Hizmet Üretim Maliyeti**

Bu hesap, hizmet işletmeleri ve yıllara yaygın inşa (taahhüt) işi yapan işletmelerin bu işleriyle ilgili üretim maliyetlerinin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Tahakkuk eden üretim maliyetleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.

#### 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

Hizmet üretim maliyetlerinin “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesaplarında izlendiği hizmet işlerinde; fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında izlenen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri, bu hesabın alacağı karşılığında hizmetin tamamlanması halinde “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabına veya hizmet tamamlandığında gelir tahakkuk etmiş ise doğrudan “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabına borç kaydedilir. Henüz hizmet tamamlanmamış ise dönem sonlarında “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabına borç kaydı yapılır.

Bu işlerle ilgili giderlerin hesaplanmasında normal maliyet yöntemini kullanan işletmeler, üretim birimlerine dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerini bu hesabın alacağı karşılığında, “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu dağıtılmayan genel üretim giderlerini doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarır.

Yıllara yaygın inşa (taahhüt) ve hizmet işlerinde ise, işin tamamlanan kısmıyla ilgili olan maliyetler “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabının borcuna, işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmayan maliyetler ise “182 Önceden Yapılan İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri” hesabının borcuna kaydedilir. Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla ortaya çıkan hasılat ve giderleri tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanarak kaydeden işletmeler, bu işleri dolayısıyla katlandıkları maliyetleri 160-167 nolu hesaplara aktarır.

Bununla birlikte maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında izlenen maliyetler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri bu hesabın alacağı karşılığında, 70 inci gruptaki ilgili üretim hesaplarına borç kaydedilir.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde yapılan hizmet ve inşa işleriyle ilgili anormal fire ve kayıp giderleri bu hesabın alacağı karşılığı doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu zararları doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesabına aktarır.

Bu hesap, dönem sonlarında “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili hizmet üretim maliyetleri ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri arasındaki farkları, “742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları” hesabına aktarır.

#### 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili hizmet üretim maliyetleri ile önceden saptanmış maliyetler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili stok hesabına ve “62 Satışların Maliyeti (-)” grubundaki ilgili hesaba aktarılarak kapatılır.

Fark hesapları, gider çeşitleri farkları, hizmetlerle ilgili direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri farkları, direkt işçilik maliyetleri farkları, genel üretim maliyetleri farkları olarak alt hesaplarda izlenebilir.

743

744

745

746

747

748

749

## **75 ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE MADEN KAYNAKLARININ ARANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ GİDERLERİ**

Bu grup araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

Maden kaynaklarının aranması, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için yapılan harcamalar da bu grupta izlenir.

### **750 Araştırma Giderleri**

Bu hesap, araştırma giderlerinin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Araştırma faaliyetleriyle ilgili giderler tahakkuk ettikçe bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “751 Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.

### **751 Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “750 Araştırma Giderleri” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış araştırma giderleri bu hesabın alacağı karşılığında “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)” hesabına borç kaydı yapılır.

Bununla birlikte, işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin izlenmesinde “707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı”nı kullanan işletmelerde fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda “750 Araştırma Giderleri” hesabında izlenen maliyetler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış maliyetler bu hesabın alacağı karşılığında, 707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı nolu hesaba borç kaydedilir.

Bu hesap, dönem sonlarında 750 Araştırma Giderleri nolu hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili araştırma giderleri ile önceden saptanmış araştırma giderleri arasındaki farkları, “752 Araştırma Gider Farkları” hesabına aktarır.

### **752 Araştırma Gider Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili araştırma giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **753 Geliştirme Giderleri**

Bu hesap, geliştirme faaliyetleriyle ilgili dönem içinde oluşan giderlerin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Geliştirme faaliyetleriyle ilgili giderler tahakkuk ettikçe bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “757 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.

### **754 Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “750 Araştırma Giderleri” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış giderler bu hesabın alacağı karşılığında “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)” hesabına (uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre aktifleştirilmeyen giderler için) ya da ilgili varlık hesabına (aktifleştirilenler için) borç kaydı yapılır.

Bununla birlikte, işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin izlenmesinde “707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı”nı kullanan işletmelerde fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda “753 Geliştirme Giderleri” hesabında izlenen maliyetler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış maliyetler bu hesabın alacağı karşılığında, 707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı nolu hesaba borç kaydedilir.

Bu hesap, dönem sonlarında 753 Geliştirme Giderleri nolu hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili geliştirme giderleri ile önceden saptanmış geliştirme giderleri arasındaki farkları, “755 Geliştirme Gider Farkları” hesabına aktarır.

### **755 Geliştirme Gider Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili geliştirme giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili varlık hesabına ya da “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **756 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri**

Bu hesap, madencilik sektöründe maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi faaliyetleriyle ilgili dönem içinde oluşan giderlerin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır.



### **İşleyişi:**

Söz konusu faaliyetlerle ilgili giderler tahakkuk ettikçe bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “757 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.

### **757 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Yansıtma Hesabı**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “756 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış giderler bu hesabın alacağı karşılığında “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)” hesabına (aktifleştirilmeyen giderler için) ya da ilgili varlık hesabına (aktifleştirilenler için) borç kaydı yapılır.

Bununla birlikte, işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin izlenmesinde “707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı”nı kullanan işletmelerde fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “756 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri” hesabında izlenen maliyetler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış maliyetler bu hesabın alacağı karşılığında, “707 Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı” hesabına borç kaydedilir.

Bu hesap, dönem sonlarında “753 Geliştirme Giderleri” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkları, “758 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Farkları” hesabına aktarır.

### **758 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap ilgili varlık hesabına ya da “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

### **759**

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

Bu grup, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleriyle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

### **760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri**

Bu hesap, mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan harcamaların fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleriyle ilgili giderler tahakkuk ettikçe bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.



### **761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bu hesabın alacağı karşılığında “631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)” hesabına borç kaydı yapılır.

Bu hesap, dönem sonlarında “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile önceden saptanmış pazarlama, satış ve dağıtım giderleri arasındaki farkları, “762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları” hesabına aktarır.

### **762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap “631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

763

764

765

766

767

768

769

### **77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**

Bu grup yönetim fonksiyonuyla ilgili giderleri ile genel işletme giderlerinin izlendiği gider hesabı ile bu giderlere ilişkin yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

#### **770 Genel Yönetim Giderleri**

Bu hesap, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilâtı da kapsayan muhasebe ve mali işleri nedeniyle katlanılan giderler gibi işletmenin genel yönetiminden ortaya çıkan giderlerin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

İşletme genel yönetiminden ortaya çıkan giderler tahakkuk ettikçe bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı”yla karşılaştırılarak kapatılır.

### **771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel yönetim giderleri bu hesabın alacağı karşılığında “632 Genel Yönetim Giderleri (-)” hesabına borç kaydı yapılır.

Bu hesap, dönem sonlarında “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, genel yönetim giderleri ile önceden saptanmış genel yönetim giderleri arasındaki farkları, “772 Genel Yönetim Giderleri Farkları” hesabına aktarır.

### **772 Genel Yönetim Giderleri Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili genel yönetim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap “632 Genel Yönetim Giderleri (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

773

774

775

776

777

778

779

### **78 FİNANSMAN GİDERLERİ**

Bu grup, banka kredilerinden, katılım bankalarından ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan fonlar ile kiralama işlemlerinden ve çıkarılmış menkul kıymet niteliğindeki borçlanma araçları gibi para piyasalarından ya da sermaye piyasalarından temin edilmiş olunan finansal yükümlülüklerle ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı, komisyon gideri gibi finansman giderlerinin izlendiği gider hesabı ile bu giderler ilişkin yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Ertelenmiş vade farkı giderleri bu grupta izlenmez doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarında izlenir.

### **780 Finansman Giderleri**

Bu hesap, finans kuruluşlarından, kiralama işlemlerinden ve para piyasalarından ya da sermaye piyasalarından temin edilmiş olunan finansal yükümlülüklerle ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı, komisyon gideri gibi finansman giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap kısa ve uzun vadeli borçlanma maliyetlerini izleyecek biçimde alt hesaplara ayrılarak ihtiyaca göre bölümlenir.

#### **İşleyişi:**

Söz konusu finansal yükümlülüklerle ilişkin borçlanma maliyetleri tahakkuk ettikçe bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, “781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılır.

### **781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı**

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, “780 Finansman Giderleri” hesabının borcuna kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış finansman giderleri bu hesabın alacağı karşılığında finansal yükümlülüklerin vadesine göre “670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” veya “671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabına ya da ilgili varlık hesabına (borçlanma maliyetlerinin uygulanan finansal raporlama çerçevesine göre aktifleştirilmesi durumunda) borç kaydı yapılır.

Bu hesap, dönem sonlarında “780 Finansman Giderleri” hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili finansman giderleri ile önceden saptanmış finansman giderleri arasındaki farkları, “782 Finansman Giderleri Farkları” hesabına aktarır.

### **782 Finansman Giderleri Farkları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili finansman giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap finansal yükümlülüklerin vadesine göre “670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” veya “671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabına ya da ilgili varlık hesabına aktarılarak kapatılır.

783

784

785

786

787

788

789

### **0-9 GİDER ÇEŞİTLERİ**

Gider çeşit hesapları, mal ve hizmet üretiminde katılan giderlerin türlerini izlemede kullanılır. Bu hesaplar, işletmelerin faaliyetlerine uygun biçimde detaylandırılabilir. Aynı zamanda, işletmeler kendi ihtiyaçlarına uygun olarak gider çeşitleri hesaplarını sabit ve değişken olarak gruplandırabilir.

Gider çeşitleri hesaplarının kodlamasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınmıştır.

#### **Gider Çeşitleri Sınıfları:**

0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

1 İşçi Ücret ve Giderleri

2 Memur Ücret ve Giderleri

3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

4 Çeşitli Giderleri

5 Vergi, Resim ve Harçlar

6 Amortismanlar ve Tükenme Payları

7 Finansman Giderleri

### **0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

İlk madde ve malzeme giderleri; mal ve hizmet üretiminde ve işletme faaliyetlerinin devamlılığının sağlanmasında kullanılan; her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme, ambalaj malzemesi, kırtasiye malzemesi, yedek parça gibi madde ve malzeme için katlanılan giderler ile üretimle ilgili olarak dışarıya yaptırılan işlere ilişkin giderleri kapsar.

### **1 İşçi Ücret ve Giderleri**

İşçi ücret ve giderleri, üretimi ve hizmetleri gerçekleştirmek ve işletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen ücretlere ilişkin her türlü giderleri (esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal güvenlik primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar gibi) kapsar.

### **2 Memur Ücret ve Giderleri**

Memur ücret ve giderleri, üretimi ve hizmetleri gerçekleştirmek ve işletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla çalıştırılan maaşlı yönetici personel, memur, büro personeli vb. kişiler için tahakkuk ettirilen her türlü giderleri kapsar.

### **3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler**

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, üretimi ve hizmetleri gerçekleştirmek ve işletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye gibi) için katlanılan giderleri kapsar.

### **4 Çeşitli Giderleri**

Çeşitli giderler, yukarıda yer alan giderlerin kapsamına girmeyen üretimi ve hizmetleri gerçekleştirmek ve işletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla katlanılan giderleri (sigorta, kira, yolluk, dava, icra, noter ve aidat için katlanılan giderler gibi) kapsar.

### **5 Vergi, Resim ve Harçlar**

Vergi, resim ve harçlara ilişkin giderler, mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

### **6 Amortismanlar ve Tükenme Payları**

Amortismanlar ve tükenme payları, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortismanlar ile tükenme paylarını kapsar.

### **7 Finansman Giderleri**

Finansman giderleri, finans kuruluşlarından, kiralama işlemlerinden, para piyasalarından ya da sermaye piyasalarından temin edilmiş olunan finansal yükümlülüklerle ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı, komisyon gideri gibi finansman giderlerini kapsar.

## **GİDER ÇEŞİTLERİ HESAPLARININ İŞLEYİŞİ**

Eş zamanlı kayıt yöntemini uygulayan işletmeler söz konusu giderleri, tahakkuk ettikçe ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydederken, aynı anda yardımcı defterlerdeki çeşit hesaplarına da kaydeder.

Gider çeşitlerinin izlendiği yardımcı defter kayıtlarının gider yerlerini de gösterecek biçimde tutulması esastır.

### **10-99 GİDER YERLERİ (SORUMLULUK MERKEZLERİ) VEYA FAALİYET ESASLI MALİYET YÖNTEMİNİ UYGULAYANLARDA FAALİYET MERKEZLERİ**

Gider yeri; mal ve hizmetlerin üretildiği ve maliyetlerin oluştuğu işletmenin bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu maliyetlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılması gider yerleri aracılığıyla sağlanır.

Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir:

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gruplanma esas olmakla birlikte, işletmeler faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak yukarıda yer alan ana grup başlıkları altında alt başlıklar açabilir. İsteyen işletmeler gider yeri yerine faaliyet temelini esas alabilir veya gider yerleri içerisinde ayrıca faaliyet tanımlaması yapabilir.

### **7/B SEÇENEĞİNDE GİDER HESAPLARI**

7/B seçeneğinde giderler, defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla işletme fonksiyonlarıyla ilişkilendirilerek ilgili gider yerlerine (faaliyet merkezlerine), hizmet veya mamul maliyetlerine ya da kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılır.

Gider çeşitlerinin, fonksiyonlarla ilişkilendirilmesinde ve ilgili gider yerlerine (faaliyet merkezlerine) yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşidi hesaplarından ilgili gider yerlerine (faaliyet merkezlerine) ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını sağlayacak bir kayıt düzeni oluştururlar. Diğer taraftan, eş zamanlı kayıt yönteminin seçilmesi durumunda yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesapları ve gider yerleri (faaliyet merkezleri) izlenebilir. Bu suretle giderler tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarında izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine (faaliyet merkezlerine) aktarılabilir.

7/B seçeneğinde işletmeler 79 nolu gruptaki gider çeşitleri hesaplarını kullanırlar.

Hesaplar aşağıdaki şekilde bölümlenir:

## **79 GİDER ÇEŞİTLERİ**

**790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

**791 İşçi Ücret ve Giderleri**

**792 Memur Ücret ve Giderleri**

**793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Giderler**

**794 Çeşitli Giderler**

**795 Vergi, Resim ve Harçlar**

**796 Amortismanlar ve Tükenme Payları**

**797 Finansman Giderleri**

**798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları**

**799 Üretim Maliyet Hesabı**

### **Hesapların İşleyişi:**

Dönem boyunca, giderler tahakkuk ettikçe 7/B seçeneğinde yer alan ilgili gider çeşidi hesabının borcuna kaydedilir. Üretim ve hizmet işletmelerinde, maliyet dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine (faaliyet merkezlerine) göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları”nın alacağı ile “799 Üretim Maliyet Hesabı”, “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)”, “631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)”, “632 Genel Yönetim Giderleri (-)”, “670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri”, “671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri”, “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” veya “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)” hesaplarından ilgili olanlarına borç kaydı yapılır.

Dönem sonlarında “799 Üretim Maliyet Hesabı” hesabı, üretim işletmelerinde “151 Yarı Mamuller” ve “152 Mamuller” hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabına veya ilgili varlık hesabına devredilerek kapatılır. Dönem sonlarında “798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları”yla 790–797 numaralı hesaplar karşılaştırılarak kapatılır.

## 8 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) VE SERBEST HESAPLAR

Bu grup; kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak döneme ilişkin diğer kapsamlı gelirler (giderler), kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak döneme ilişkin diğer kapsamlı gelirler (giderler), kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin yeniden sınıflandırma düzeltmeleri ve serbest hesaplar şeklinde bölümlenir.

### 80-83 DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

**(Bu gruplar TFRS'yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılır)**

Bu gruplar, TFRS'yi uygulayan işletmelerin cari döneme ilişkin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu oluştururken kullanmak üzere, dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelir ve giderleri, bunların döneme ilişkin vergi giderlerini ve kar veya zararda yeniden sınıflandırılan diğer kapsamlı gelirlere ilişkin yeniden sınıflandırma düzeltmeleri ile diğer düzeltmeleri izlediği hesaplardan oluşur.

Diğer taraftan, BOBİ FRS'yi uygulayan işletmelerin isteğe bağlı olarak dönemde özkaynaklarına yansıttıkları gelir ve giderleri ayrı bir tabloda sunmayı tercih etmeleri durumunda, bu işletmeler de TFRS'yi uygulayan işletmeler gibi bu grupta yer alan hesapları kullanabilirler. Bu durumda, bu işletmeler, bu grupta TFRS çerçevesinde yapılmış olan açıklamaları kıyasen uygularlar. Bu amaçla sadece birikimli tutarlarını “556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabında takip ettikleri gelir ve giderlerin dönemde ortaya çıkan kısımlarını izlemek amacıyla boş olan 806 nolu hesabı kullanırlar.

Dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelirler (giderler) ile bunların döneme ilişkin vergi giderleri 80-81 gruplarda yer alan hesaplara kaydedilir. Diğer taraftan, TFRS hükümleri uyarınca, “56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” grubunda izlenen kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikimli diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarım yapıldığında yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak diğer kapsamlı gelirden indirilmesi gereken tutarlar “82 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri” grubundaki hesaplarda izlenir. Ayrıca, TFRS hükümlerinde “56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” grubunda izlenen birikimli tutarların kar veya zarar hesaplarına yansıtılmadan bir varlığın veya yükümlülüğün defter değerine aktarılması ve karşılığında dönemin diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirim yapılması öngörüldüğü durumlarda, dönemde diğer kapsamlı gelirden indirilecek ancak yeniden sınıflandırma düzeltmesi tanımını karşılamayan tutarlar, “83 Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Diğer Düzeltmeler” grubundaki hesaplarda izlenir. TFRS uygulayan işletmeler 80-83 gruplarında yer alan hesapları kullanarak, döneme ilişkin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu ve diğer kapsamlı gelirlere ilişkin dipnot açıklamalarını kolaylıkla hazırlayabilir.

İşletmeler dönem sonlarında 80-83 gruplarındaki hesaplarda yer alan tutarları, 55-56 grubunda yer alan ilgili hesaplara aktararak kapatır. Bu şekilde birikimli diğer kapsamlı gelirler (giderler) de özkaynaklar altında izlenmiş olur.

### 80 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

Bu grup, TFRS uyarınca diğer kapsamlı gelire (gidere) yansıtılan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak olanların izlendiği hesaplardan oluşur.

### **800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları**

Bu hesap, işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına ilişkin dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Özkaynak araçlarının dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları “201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabının borcu karşılığında, bu hesabın alacağına kaydedilir. Değer azalışları ise 201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar nolu hesabın karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)**

Bu hesap, işletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi duran varlıklarına ilişkin dönem içinde yaptığı yeniden değerlemelerde ortaya çıkan ve diğer kapsamlı gelire yansıtılacak değer artış ve azalışlarının izlenmesinde kullanılır. Bu hesap yeniden değerleme yapılan maddi duran varlıkların türüne göre alt hesaplara ayrılabilir.

#### **İşleyişi:**

Dönem içerisinde yapılan yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer artışları ilgili maddi duran varlık hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kar veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir.

Yapılan değerlendirme sonucunda maddi duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer azalışları “551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, değer azalışının “551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir.

Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)**

Bu hesap, işletmenin yeniden değerlendirme modeli kullanarak ölçtüğü maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin dönem içinde yaptığı yeniden değerlemelerde ortaya çıkan ve diğer kapsamlı gelire yansıtılacak değer artış ve azalışlarının izlenmesinde kullanılır. Bu hesap yeniden değerlendirme yapılan maddi olmayan duran varlıkların türüne göre alt hesaplara ayrılabilir.



### **İşleyişi:**

Dönem içerisinde yapılan yeniden değerlendirme sonucunda maddi olmayan duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer artışları ilgili maddi olmayan duran varlık hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bununla birlikte ortaya çıkan değer artışı, aynı varlığın daha önce kar veya zararla ilişkilendirilmiş bulunan değer azalışlarını tersine çevirdiği ölçüde bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi olmayan duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyon gider hesabının alacağına kaydedilir.

Yapılan değerlendirme sonucunda maddi olmayan duran varlığın değerinde ortaya çıkan değer azalışları “552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında ilgili varlığa ilişkin yer alan birikimli tutar ölçüsünde, ilgili maddi olmayan duran varlık hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Bununla birlikte, değer azalışının “552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında yer alan tutarı aşan kısmı bu hesapta muhasebeleştirilmez, maddi olmayan duran varlığın kullanım yerine bağlı olarak ilgili fonksiyonel gider hesabının borcuna kaydedilir.

Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)**

Bu hesap, TFRS’de tanımlandığı şekilde tanımlanmış fayda planlarına ilişkin muhasebeleştirmelerde tanımlanmış net fayda borcunun/varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan kazanç veya kayıpların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Tanımlanmış net fayda borcunun/varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan kazançlar bu hesabın alacağına, kayıplar ise borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)**

Bu hesap, işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin dönemde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

Korunma aracına ilişkin cari dönemde ortaya çıkan kazançlar bu hesabın alacağına, kayıplar ise borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)**

Bu hesap, TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde dönemde ortaya çıkan değişikliklerin, ilgili yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerle ilişkilendirilebilen kısmının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Kredi riskindeki değişikliğe bağlı olarak dönemde meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları ilgili finansal yükümlülük hesabının alacağı karşılığında, bu hesabın borcuna kaydedilir. Değer azalışları ise ilgili finansal yükümlülük hesabı karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **806**

### **807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar**

Bu hesap, özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirden kaydettiği ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak gelirlerinden (giderlerden) işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen bir yatırımın dönem içerisinde diğer kapsamlı gelire kaydettikleri ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılmayacak gelir ve giderlerin toplam tutarı pozitif ise toplam tutardan işletmeye düşen pay bu hesaba alacak, ilgili yatırım hesabına borç kaydedilir. Diğer taraftan söz konusu toplam tutarın negatif olması durumunda, toplam tutardan işletmeye düşen pay bu hesaba borç, ilgili yatırım hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **808 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirden Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)**

Bu hesap, TFRS’ye göre sonradan kar veya zarar hesaplarına aktarılmayacak olan ve yukarıda belirtilen kazanç ve kayıpların kapsamına girmeyen, dönem içerisinde diğer kapsamlı gelire yansıtılan diğer gelirlere (giderlere) ilişkin tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan ve sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir (gider) niteliğindeki diğer gelirler (giderler), ilgili varlık veya yükümlülük hesabının borcu ya da alacağı karşılığında, bu hesabın alacağına ya da borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “558 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **809 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)**

Bu hesap, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelirlere ilişkin ertelenmiş vergi etkileri dâhil dönem vergisi giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, bu grupta yer alan her bir hesaba ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ile dönem vergi giderlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır.

#### **İşleyişi:**

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelirlere yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan dönem vergi ve diğer yasal yükümlülükler “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağı karşılığında doğrudan bu hesaba borç kaydedilir. Dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünde dönemde meydana gelen azalışlar “489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Benzer şekilde, kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklara yansıtılan işlem ve olaylardan dönemde kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi varlıklarında dönemde meydana gelen azalışlar “289 Ertelemiş Vergi Varlığı” hesabı karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “559 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **81 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)**

Bu grup, TFRS uyarınca diğer kapsamlı gelire (gidere) yansıtılan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplardan sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak olanların izlendiği hesaplardan oluşur.

#### **810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları**

Bu hesap, ağırlıklı kullanılan para birimi TL'den farklı olan bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımların finansal tablolarının TL'ye çevriminde ortaya çıkan döneme ilişkin kur farklarının izlenmesinde kullanılır.

Ayrıca, işletmenin iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarını bireysel olmayan finansal tablolarında özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda, bu işletmelerdeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan döneme ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları da bu hesapta izlenir. Ancak bu tür parasal kalemlerden ortaya çıkan kur farkı kazanç ve kayıpları, bireysel finansal tablolarda özkaynaklar altında değil kar veya zarar tablosunda yer alır.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan olumlu kur farkları bu hesaba alacak, olumsuz kur farkları hesaba borç yazılır. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)**

Bu hesap, nakit akış riskinden korunma işlemlerinde korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmının izlenmesinde kullanılır. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kar veya zarar hesaplarında izlenir.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan kazançların etkin kısmı bu hesabın alacağına, kayıpların etkin kısmı ise borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)**

Bu hesap, yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemlerinde korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmının izlenmesinde kullanılır. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kar veya zarar hesaplarında izlenir.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan kazançların etkin kısmı bu hesabın alacağına, kayıpların etkin kısmı ise borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)**

Bu hesap, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışları “111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar / 201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabının borcu karşılığında, bu hesabın alacağına kaydedilir. Değer azalışları ise “111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar / 201 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelirlere Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabının alacağı karşılığında, bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler**

Bu hesap, bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyon sözleşmesinin zaman değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Opsiyonun zaman değerinde dönemde ortaya çıkan artışlar bu hesaba alacak, azalışlar ise bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

**815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler**

Bu hesap, bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Forward sözleşmesinin zaman değerinde dönemde ortaya çıkan artışlar bu hesaba alacak, azalışlar ise bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

**816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler**

Bu hesap, bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Döviz bazlı farkların değerinde ortaya çıkan artışlar bu hesaba alacak, azalışlar ise bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

**817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar**

Bu hesap, özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirden kaydettiği ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak gelirlerinden (giderlerden) işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi:**

Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen bir yatırımın dönem içerisinde diğer kapsamlı gelire kaydettikleri ve sonradan kar veya zarar tablosu hesaplarına aktarılacak gelir ve giderlerin net tutarı pozitif ise net tutardan işletmeye düşen pay bu hesaba alacak, ilgili yatırım hesabına borç kaydedilir. Diğer taraftan söz konusu net tutarın negatif olması durumunda, net tutardan işletmeye düşen pay bu hesaba borç, ilgili yatırım hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **818 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)**

Bu hesap, TFRS'ye göre sonradan kar veya zarar hesaplarına aktarılacak olan ve yukarıda belirtilen kazanç ve kayıpların kapsamına girmeyen, dönem içerisinde diğer kapsamlı gelire yansıtılan diğer gelirlere (giderlere) ilişkin tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

Dönemde ortaya çıkan ve sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelir (gider) niteliğindeki diğer gelirler (giderler), ilgili varlık veya yükümlülük hesabının borcu ya da alacağı karşılığında, bu hesabın alacağına ya da borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **819 Dönemde Ortaya Çıkan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)**

Bu hesap, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak dönemde ortaya çıkan diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin ertelenmiş vergi etkileri dâhil dönem vergisi giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, bu grupta yer alan her bir hesaba ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ile dönem vergi giderlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır.

#### **İşleyişi:**

Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak diğer kapsamlı gelirlere yansıtılan işlem ve olaylardan kaynaklanan dönem vergi ve diğer yasal yükümlülükler “370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağı karşılığında doğrudan bu hesaba borç kaydedilir. Dönemde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi yükümlülüğünde dönemde meydana gelen azalışlar “489 Ertenilmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabının karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Benzer şekilde, kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklara yansıtılan işlem ve olaylardan dönemde kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ile ertelenmiş vergi varlıklarında dönemde meydana gelen azalışlar “289 Ertenilmiş Vergi Varlığı” hesabı karşılığında doğrudan bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **82 KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ**

Bu grup, TFRS uyarınca 56 nolu grupta yer alan birikimli kazanç ve kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak diğer kapsamlı gelirden (giderden) indirilmesi gereken tutarların izlendiği hesaplardan oluşur.

#### **820 Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, “560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca ilgili yatırım elden çıkarıldığında, elden çıkarılan işletmeye ilişkin “560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)” hesabında izlenen birikimli kazanç veya kayıplar “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan kar veya zarar hesaplarına yapılan aktarımlar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.

### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca yurtdışındaki işletme elden çıkarıldığında, elden çıkarılan işletmeye ilişkin “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabında izlenen birikimli kazanç veya kayıplar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.



#### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırım elden çıkarıldığında ya da bu tür bir finansal yatırım gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal yatırım olarak yeniden sınıflandırıldığında, söz konusu finansal yatırıma ilişkin “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabında izlenen birikimli kazanç veya kayıplar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

#### **824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, “564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler ” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca “564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler ” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan kar veya zarar hesaplarına yapılan aktarımlar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler ” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

#### **825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, “565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca “565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan kar veya zarar hesaplarına yapılan aktarımlar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

#### **826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, “566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.



### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca “566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan kar veya zarar hesaplarına yapılan aktarımlar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikimli diğer kapsamlı gelirlerini (giderlerini) yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönemde kendi kar veya zarar hesaplarına aktarması durumunda, söz konusu yeniden sınıflandırma düzeltmelerinden işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır. Ancak, işletmenin özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönemin diğer kapsamlı gelirinde kaydettiği tutarları bu yatırıma ait dönemin diğer kapsamlı gelir unsurlarından ayırtıramaması halinde bu hesap kullanılmaz, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil, toplam diğer kapsamlı gelirinden (giderinden) işletmeye düşen paylar “817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabına kaydedilir.

Her halükarda, işletme özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımını elden çıkardığında “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabında yer alan bu yatırım ilişkili birikimli kazanç veya kayıpları yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönemin kar veya zarar hesaplarına aktaracağından, bu aktarımlar bu hesapta izlenir.

### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikimli diğer kapsamlı gelirlerini (giderlerini) yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönemde kendi kar veya zarar hesaplarına aktarması durumunda, söz konusu yeniden sınıflandırma düzeltmelerinden işletmeye düşen paylar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir.

Diğer taraftan, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırım elden çıkarıldığında elden çıkarılan yatırıma ilişkin “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabında izlenen birikimli kazanç ve kayıplar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir.

Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **828 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere (Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, “568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıpların dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönem içerisinde diğer kapsamlı gelirlere (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır.

#### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca “568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan kar veya zarar hesaplarına yapılan aktarımlar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “568 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)” hesabına aktararak bu hesap kapatılır.

### **829 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri**

Bu hesap, 56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) grubundaki hesaplarda izlenen birikimli kazanç veya kayıpların yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak dönemde kar veya zarar hesaplarına aktarılmaları durumunda, bunlara ilişkin olarak “569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabında yer alan ve dönemin kar veya zarar hesaplarına aktararak diğer kapsamlı gelirlere (giderlerden) indirilmesi gereken birikimli vergi giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, bu grupta yer alan her bir hesaba ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ile dönem vergi giderlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır.

#### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca 56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) grubunda yer alan hesaplarda izlenen birikimli kazanç veya kayıplar yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kar veya zarar hesaplarına aktarıldığında, bu kazanç ve kayıplara ilişkin olarak “569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabında izlenen birikimli vergi giderleri, ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabına aktararak bu hesap kapatılır.

### **83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER**

Bu grup, TFRS uyarınca 56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) grubunda yer alan birikimli kazanç ve kayıpların, kar veya zarar hesaplarına yansıtılmadan bir varlığın veya yükümlülüğün defter değerine aktarıldığı ve karşılığında dönemin diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirildiği durumda, dönemde diğer kapsamlı gelirlere (giderlerden) indirilmesi gereken tutarların izlendiği hesaplardan oluşur. Bu tür aktarımların, kar veya zarar tablosu hesaplarına herhangi bir etkisi olmadığından bu aktarımlar yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak değerlendirilmez.

830

### **831 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer Düzeltmeler**

Bu hesap; TFRS 9 uyarınca muhasebe politikası tercihi olarak TFRS 9’da yer alan korunma muhasebesine ilişkin hükümler yerine, TMS 39’da yer alan hükümleri uygulamaya devam etmeyi tercih eden işletmeler için açılmıştır. Bu işletmeler, “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabında izlenen birikimli tutarların edinimi veya yüklenimi gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemin etkisinden korunan, finansal olmayan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edildiği durumlarda dönemin diğer kapsamlı gelirinden (giderinden) indirilmesi gereken tutarları bu hesapta izler. Birikimli diğer kapsamlı gelirden (giderlerden) çıkarılan bu tutarların, kar veya zarar tablosu hesaplarına herhangi bir etkisi olmadığından bu aktarım yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak değerlendirilmez.

#### **İşleyişi:**

TMS 39’un korunma muhasebesi hükümleri uyarınca, “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabında yer alan birikimli kazanç veya kayıplardan finansal olmayan bir varlığın veya yükümlülüğün başlangıç maliyetine ya da defter değerine dâhil edilen tutarlar ilgili varlık veya yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

832

### **833 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlara (Kayıplara) İlişkin Diğer Düzeltmeler**

Bu hesap, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımların, sonradan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal yatırım olarak yeniden sınıflandırılması durumunda, finansal yatırıma ilişkin “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabında yer alan birikimli kazançlar (kayıplar) kadar finansal varlığın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değerinde yapılacak düzeltme sonucu dönemin diğer kapsamlı gelirinden (giderinden) indirilmesi gereken tutarların izlenmesinde kullanılır. Birikimli diğer kapsamlı gelirden (giderlerden) çıkartılan bu kazançların (kayıpların), kar veya zarar tablosu hesaplarına herhangi bir etkisi olmadığından bu aktarım yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak değerlendirilmez.

#### **İşleyişi:**

TFRS uyarınca kar veya zarar farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırım itfa edilmiş maliyetinden ölçülen olarak yeniden sınıflandırıldığında, söz konusu finansal yatırıma ilişkin “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabında izlenen birikimli kazanç veya kayıplar ilgili finansal yatırım hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

834

835

836

**837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler**

Bu hesap, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikimli diğer kapsamlı gelirlerini (giderlerini) kar veya zarar hesaplarına yansıtmadan bir varlığın veya yükümlülüğün defter değerine aktardığı ve karşılığında dönemin diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirdiği durumda, yatırımın dönemin diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirdiği tutarlardan işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır. Ancak, işletmenin özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın bu kapsamda dönemin diğer kapsamlı gelirinden indirdiği tutarları bu yatırıma ait dönemin diğer kapsamlı gelir unsurlarından ayırtıramaması halinde bu hesap kullanılmaz, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımın, diğer düzeltmeler dâhil, toplam diğer kapsamlı gelirinden (giderinden) işletmeye düşen paylar “817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabına kaydedilir.

**İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bir yatırımın kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikimli diğer kapsamlı gelirlerini (giderlerini), kar veya zarar hesaplarına yansıtmadan bir varlığın veya yükümlülüğün defter değerine aktardığı ve karşılığında dönemin diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirdiği durumda, diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirdiği tutarlardan işletmeye düşen paylar ilgili kar veya zarar hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir.

Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar “567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kar veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar” hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

838

**839 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler**

Bu hesap, 56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) grubunda yer alan birikimli kazanç veya kayıpların, kar veya zarar hesaplarına yansıtılmadan bir varlığın veya yükümlülüğün defter değerine aktarıldığı ve karşılığında dönemin diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirildiği durumda, söz konusu birikimli kazanç veya kayıplara ilişkin olarak “569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)” hesabında yer alan ve diğer kapsamlı gelirlerden (giderlerden) indirilmesi gereken birikimli vergi giderlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, bu grupta yer alan her bir hesaba ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ile dönem vergi giderlerinin ayrı ayrı izlenmesini sağlayacak şekilde alt hesaplara ayrılır.

### **İşleyişi:**

TFRS hükümleri uyarınca **56 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)** grubunda yer alan hesaplarda izlenen birikimli kazanç veya kayıplar bir varlığın veya yükümlülüğün defter değerine aktarıldığında ve karşılığında dönemin diğer kapsamlı gelirlerinden (giderlerinden) indirildiğinde, bu kazanç ve kayıplara ilişkin olarak **“569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)”** hesabında izlenen birikimli vergi giderleri, ilgili varlık veya yükümlülük hesabı karşılığında bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesabın alacak ya da borç bakiyesinde yer alan tutarlar **“569 Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)”** hesabına aktarılarak bu hesap kapatılır.

### **84-89 SERBEST HESAPLAR**

İşletmeler bu grupta kendi ihtiyaçlarına göre hesaplar oluşturabilirler.

TASLAK

## **9 FİNANSAL TABLO DIŞI BİLGİ HESAPLARI (NAZİM HESAPLAR)**

İŞletmenin varlık, yükümlölük, gelir ve giderlerini etkilememekle birlikte ileride etkileyebilecek olan işlem ve olayların izlenmesinde bu sınıf kullanılır. Bu sınıfta yer alan hesaplar finansal tablolarda yer almayıp yalnızca dipnotların hazırlanmasında kullanılır.

Bu sınıfta yer alan bir hesap, diğer sınıflarda yer alan bir hesapla değil bu sınıftaki bir hesapla karşılıklı olarak çalışır.

İŞletmeler bu sınıfta yer alan hesapları ihtiyaçlarına göre bölümleyip kullanabilir.

Örneğin aşağıdaki gruplar oluşturulabilir.

**90 TEMİNAT MEKTUPLARI**

**91 CİROLAR VE KEFALETLER**

**92 GARANTİLER**

**93 TEMİNAT VE EMANET VERİLEN KIYMETLER**

**94 TEMİNAT VE EMANET ALINAN KIYMETLER**

**95 MATRAH DÜZELTMELERİ**

**96 MENKUL KIYMETLER CÜZDANI**

**97 ÇIKARILMIŞ MENKUL KIYMETLER**

**98 YABANCI PARALI İŞLEMLER**

**99 DİĞER BİLGİLER**

TASLAK