

Yayın Geliş Tarihi: 2021-09-09

Yayın Onay Tarihi: 2021-12-12

DOI No: 10.35343/kosbed.993365

Sami KARACAN *

Nagihan ALBENİ **

Mevcut Tekdüzen Hesap Planı ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında Yer Alan Karşılık Hesaplarının Karşılaştırılması

*Comparison of The Provision Accounts in The Current
Uniform Chart of Accounts And the Provision
accounts in The Sample Chart of Accounts in
Accordance With Financial Reporting Standards
Published By The Public Oversight Accounting and
Auditing Standards Authority*

Özet

İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları'na (BOBİ FRS) göre finansal tablolarını hazırlayabilmeleri için mevcut tekdüzen hesap planı yetersiz kalmıştır. Bu sebeple, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bu ihtiyacı gidermek için Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağını yayımlamıştır. Bu çalışmada mevcut tekdüzen hesap planı (THP) ile KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağında yer alan karşılık hesapları ve karşılıkların iptal edilmesi ile ilgili diğer hesaplar ele alınmış, KGK tarafından yayımlanan hesap planında yer alan karşılık hesaplarının işleyişi gösterilmeye çalışılmış ve mevcut THP'deki karşılık hesaplarıyla karşılaştırma yapılarak farklılıkların belirlenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tekdüzen Hesap Planı, TMS/TFRS, KGK, Karşılık Hesapları.

Jel Kodları: M41

* Prof. Dr., Kocaeli Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, email: skaracan@kocaeli.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9921-4652

** Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak ZTYO, Gümrük İşletme Bölümü, email: nagihanalbeni@gmail.com, ORCID: 0000-0001-7785-6665

Abstract

The current uniform chart of accounts was insufficient for businesses to prepare their financial statements according to Turkish Accounting Standards (TAS) / Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) and Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMSEs). For this reason, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) has published a Sample Chart of Accounts in accordance with Financial Reporting Standards to meet this need. In this study, the provision accounts in the current uniform chart of accounts (UCA) and the provision accounts in the Draft Sample Chart of Accounts in accordance with the Financial Reporting Standards published by POA and other accounts related to the cancellation of the provisions accounts are discussed, the functioning of the provision accounts in the Draft Sample Chart of Accounts published by the POA was tried to be shown and it was aimed to determine the differences by comparing them with the provision accounts in the current UCA.

Keywords: Uniform Chart of Accounts, TAS/TFRS, POA, The Provision Accounts.

Jel Codes: M41

Giriş

Mevcut tekdüzen hesap planı Maliye Bakanlığı'nın 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 2011 yılında kurulmuş olup Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamaktan sorumludur. Türkiye'de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin uygulanmasında KGK yetkilidir. KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam set TMS/TFRS'yi yayımlamıştır. 2021 yılında da Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağını yayımlamıştır.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının 10. paragrafına göre "Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür" şeklinde; "Yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür" şeklinde tanımlanmıştır (TMS 37, prf.10).

Yukarıdaki esaslar göz önünde bulundurularak aktifle ilgili ve ilgisiz karşılıkları kapsayan bir tanımlama "Karşılıklar, bir işletmenin yakın ya da uzak gelecekteki bir zamanda katlanmak zorunda kalabileceği; tutarı tahmin edilebilen, ancak doğup doğmayacağı belirsiz olan yükümlülükler ile varlıklarda meydana gelebileceği öngörülen değer azalmalarıdır" şeklinde yapılabilir. Standarttaki karşılık tanımı sadece yükümlülük karşılıklarını kapsamakta, fakat diğer standartlar incelendiğinde, aktifle ilgili karşılıkların da bu standartlarda yer aldığı görülmektedir. Örnek olarak, TMS 2 Stoklar Standardının 28. Paragrafında stokların kullanılma veya satılma aşamasında elde edilecek tutarın maliyetinin altında kalması halinde "stok değer düşüklüğü karşılığı" ayrılma ilkesi yer almaktadır. Bu sebeple, ilgili standartların bütün halinde karşılıklar konusunu düzenlediği söylenebilir (Sevilengül, 2020:27).

Bu çalışmada mevcut tekdüzen hesap planı ile KGG'nin yayımladığı finansal raporlama standartlarına uygun örnek hesap planı taslağında yer alan aktif değer düşüklüklerine ilişkin karşılık hesapları ve karşılıkların iptali ile ilgili diğer hesaplar ele alınmış olup, işleyişleri arasındaki farklılıklar gösterilmeye çalışılmıştır.

1. Mevcut Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Karşılık ve Karşılığın İptali İle İlgili Hesaplar

Mevcut tekdüzen hesap planında karşılık hesapları ve ayrılan karşılıkların iptali ile ilgili olan hesaplar Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: Mevcut Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Karşılık Hesapları ve İptali İle İlgili Hesaplar

119	Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
139	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
199	Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)
229	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
239	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
244	İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
247	Bağlı Ortaklık Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)
298	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar
654	Karşılık Giderleri (-)

Mevcut tekdüzen hesap planında karşılık ayrıldığı zaman 654 Karşılık Giderleri hesabı borçlu, ilgili karşılık hesabı da alacaklı olur. Ayrılan karşılık iptal edileceği zaman ise karşılığın ayrıldığı döneme bakılmaksızın 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı alacaklı, ilgili karşılık hesabı ise borçlu çalıştırılır. Yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

_____ / _____		
654 Karşılık Giderleri	XXX	XXX
XXX İLGİLİ KARŞILIK HESABI		
Karşılık ayrıldığında.		
_____ / _____		
XXX İLGİLİ KARŞILIK HESABI	XXX	XXX
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar		
Karşılık iptal edildiğinde.		
_____ / _____		

2. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Yayımladığı Hesap Planına Göre Karşılık ve Karşılığın İptali İle İlgili Hesaplar

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında ise durum farklı olmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre karşılık hesapları ve karşılığın iptali ile ilgili olan hesaplar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında Yer Alan Karşılık ve İptali İle İlgili Hesaplar

109	Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
118	Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
129	Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
139	Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
144	Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
177	Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
189	Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)
208	Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
219	Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
229	Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
239	Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
244	Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
247	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
257	Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
267	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
277	Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
298	Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
626	Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
627	Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)
629	Diğer Giderler (-)
641	Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar
643	Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları
646	Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar
647	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar
649	Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar
651	Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
653	Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

654	Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
656	Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
657	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)
659	Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
665	Nakit ve Nakit Benzerleri Varlıklar İle Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları
668	Diğer Finansal Gelirler
675	Nakit ve Nakit Benzerleri Varlıklar İle Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)
678	Diğer Finansal Giderler (-)

Tablo 2'nin Devamı: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında Yer Alan Karşılık ve İptali İle İlgili Hesaplar

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre karşılık hesaplarının işleyişi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına Göre Karşılık Hesaplarının İşleyişi

HESAP	Karşılık ayrıldığında		Aynı dönemde karşılık iptal edilirse		Farklı dönemde karşılık iptal edilirse		Gerçekleşen zarar ayrılan karşıktan fazlaysa, fazla kısım	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
109	675	109	109	675	109	665		
118	675	118	118	675	118	665		
129	651	129	129	651	129	641	654	
139	678	139	139	678	139	668	678	
144	651	144	144	651	144	641	654	
158	626	158	158	626	158	627		
177	653	177	177	653	177	643		
208	675	208	208	675	208	665		
219	656	219	219	656	219	646		
229	651	229	229	651	229	641	654	
239	678	239	239	678	239	668	678	
244	651	244	244	651	244	641	654	
247	657	247	247	657	247	647		
257	İlgili fonksiyonel gider hesabı	257	257	İlgili fonksiyonel gider hesabı		İlgili fonksiyonel gider hesabı		
267	İlgili fonksiyonel gider hesabı	267	267	İlgili fonksiyonel gider hesabı		İlgili fonksiyonel gider hesabı		
277	653	277	277	653	277	643		
298	629 (Stoklar)	298	298	629 (Stoklar)	298	629 (Stoklar)		
	659 (Bu gruptaki MDV)			659 (Bu gruptaki MDV)		649		
HESAP	Karşılık ayrıldığında		Karşılığın nedeni bulunmadıysa, zarar işletme üstlendiyse		Sorumludan tahsil edilmiş ya da neden olduğu hesapla düzeltildiyse			
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Aynı dönemde karşılık iptal edilirse		Farklı dönemde karşılık iptal edilirse	
189	629 (Stoklar)	189	189	188	Borç	Alacak	Borç	Alacak
	659 (Diğ. Varlıklar)				189	629 (Stoklar)	189	629 (Stoklar)
						659 (Diğ. Varlıklar)		649 (Diğ. Varlıklar)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağında yer alan karşılıklar ile ilgili hesapların kapsamı ve işleyişlerinin gösterilmesi amacıyla aşağıda öncelikle aktif değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılmasında kullanılacak 6 nolu hesapların kapsamı açıklanmış, sonrasında aktif değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesapların kapsamı açıklanarak işleyişlerine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)

626 nolu hesap, stoklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin izlenmesinde kullanılır ((KGK), 2021:139).

627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)

627 nolu 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 (KGK, 2021:139).

629 Diğer Giderler (-)

629 nolu hesap, 62 numaralı Satışların Maliyeti grubundaki diğer hesapların kapsamına girmeyen diğer maliyet ve giderlerin izlenmesinde kullanılır. Bunların dışında, 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 dahil edilmeyen sabit genel üretim giderlerini bu hesapta izler. Ayrıca, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesine göre varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının varlığını 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 629 nolu hesapta izlenir (KGK, 2021:139-140).

641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar

641 nolu hesap, daha önceki dönemlerde değer düşüklüğü hesaplanıp karşılık ayrılan ticari alacaklara ve "14/24 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar İle İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar" gruplarında izlenen alacaklara ilişkin tahsil ya da tahmin değişiklikleri sonucu iptal edilen karşılıkların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:142).

643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları

Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından iptal edilen önceki dönem değer düşüklüğü karşılıkları 643 nolu hesapta izlenir (KGK, 2021:142).

646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar

646 nolu 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: Yatırıma ilişkin daha önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edilen kısımlarının izlenmesinde 646 nolu hesap kullanılır. Yatırımın

birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değer üzerinden ölçülmesi durumunda: Maliyet yöntemiyle değerlendirilen yatırımdan elde edilen kâr payı veya diğer dağıtım gelirleri ile bu yatırıma ilişkin daha önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edilen kısımlarının izlenmesinde 646 nolu hesap kullanılır (KGK, 2021:144).

647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar

647 nolu 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 (KGK, 2021:145).

649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar

649 nolu hesap, 645-648 nolu 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 kâr payı için kaydedilen yükümlülüğün defter değerinin dağıtılan varlığın defter değerinden fazla olması durumunda ortaya çıkan kazanç da 649 nolu hesapta izlenir. Ayrıca, TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından 563 Yurt Dışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) hesabında yer alan yurt dışındaki işletmedeki net yatırım riskinden korunma kazançlarının birikimli tutarından, yurt dışındaki işletme elden çıkarıldığında kâr veya zarara yapılan aktarımlarda da 649 nolu hesap kullanılır (KGK, 2021:145).

651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)

651 nolu hesap, ticari alacaklara ve 14/24 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar İle İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar" gruplarında izlenen alacaklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:146).

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)

653 nolu 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 (KGK, 2021:147).

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

654 nolu hesap 650-653 nolu hesapların kapsamına girmeyen işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla katlandığı diğer gider ve zararların izlenmesinde kullanılır. (KGK, 2021:147).

656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)

656 nolu hesap, bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımının muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle bağlı olarak aşağıdaki gelir ve kazançların izlenmesinde kullanılır.

Yatırımın özkaynak yöntemi ya da birikmiş değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi durumunda: Özkaynak ya da maliyet yöntemiyle değerlendirilen

yatırıma ilişkin dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin ve ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptallerinin izlenmesinde 656 nolu hesap kullanılır. Yatırımın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda: Yatırıma ilişkin meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları 656 nolu hesapta izlenir (KGK, 2021:148).

657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)

657 nolu hesap, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin gerçeğe uygun değer artışlarının (gerçeğe uygun değer ile ölçülenler açısından), dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin ve ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptallerinin, amortisman giderlerinin (maliyet ile ölçülenler) ve satış zararlarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:149).

659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (-)

659 nolu hesap, 655-658 nolu 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 kâr payı için kaydedilen yükümlülüğün defter değerinden fazla olması durumunda ortaya çıkan kayıp da 659 nolu hesapta izlenir. Ayrıca, TFRS'yi uygulayan işletmeler açısından 563 Yurt Dışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) hesabında yer alan yurt dışındaki işletmedeki net yatırım riskinden korunma kayıplarının birikimli tutarından, yurt dışındaki işletme elden çıkarıldığında kâr veya zarara yapılan aktarımlarda da 659 nolu hesap kullanılır (KGK, 2021:150).

665 Nakit ve Nakit Benzerleri Varlıklar İle Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları

665 nolu 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 (KGK, 2021:152).

668 Diğer Finansal Gelirler

668 nolu hesap, 660-667 nolu hesapların kapsamına girmeyen işletmenin elde ettiği diğer finansal gelirlerin izlenmesinde kullanılır. Katılım bankaları ya da diğer faizsiz finans kuruluşlarından elde edilen kâr payı gelirleri gibi finansal gelirler bu hesapta izlenir (KGK, 2021:154).

675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar İle Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)

675 nolu 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 (KGK, 2021:157).

678 Diğer Finansal Giderler (-)

678 nolu hesap, 670-677 nolu hesapların kapsamına girmeyen işletmenin diğer finansal giderlerinin izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:159).

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında yer alan karşılık hesapları ve işleyişleri aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Nakit, işletmedeki nakit ve vadeli mevduattan oluşur. Nakit benzerleri ise, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yüksek likiditeye sahip olan kısa vadeli yatırımlardır. Nakit benzerleri; kısa vadeli yükümlülükler için nakit yönetiminin bir parçası olarak elde tutulan, yatırım amacıyla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilmesi için değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olması gerekmektedir (KGK, 2021:1).

109 nolu hesap, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca değer düşüklüğüne tabi olan nakit ve nakit benzerleriyle ilgili olarak ortaya çıkan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:4).

Nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____ 675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları -Karşılık Giderleri 109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı	XXX			XXX
--	-----	--	--	-----

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____ 109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı 675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları	XXX			XXX
---	-----	--	--	-----

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı	XXX	
665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları -Konusu Kalmayan Karşılıklar		XXX

Mevcut tekdüzen hesap planında ise hazır değerler için karşılık ayrılmadığından, böyle bir karşılık hesabı bulunmamaktadır.

118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

118 nolu 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 (KGG, 2021:9).

Finansal yatırımlarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları -Karşılık Giderleri	XXX	
118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karş.		XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	XXX	
675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları		XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	XXX	
665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları -Konusu Kalmayan Karşılıklar		XXX

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre %10'dan fazla değer kaybeden menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilmektedir. İhtiyatlılık kavramına göre bilançodaki varlıkları gerçek değeri ile göstermek için karşılık ayrılması zorunludur. VUK'na göre ise karşılık ayrılması, kanunen kabul edilmeyen giderdir (Karacan, 2015:67).

Mevcut tekdüzen hesap planında menkul kıymetler için değer düşüklüğü söz konusu olduğunda karşılık hesabı olarak 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı kullanılmaktadır. Karşılık ayrıldığında 654 nolu hesaba borç, 119 nolu hesap alacak kaydedilir. Karşılık iptal edildiğinde ise 119 nolu hesap borç, 644 nolu hesap alacak kaydedilir.

129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

129 nolu hesap, 12 Ticari Alacaklar grubunda yer alan ticari alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGGK, 2021:13).

Ticari alacaklarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____ 651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri 129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları _____ / _____	XXX			
				XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____ 129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları 651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri _____ / _____	XXX			
				XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____ 129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları 641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar _____ / _____	XXX			
				XXX

Gerçekleşen zarar ayrılan karşılıktan fazlaysa, fazla kısım için yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar XXX İLGİLİ HESAPLAR	XXX	XXX
--	-----	-----

Mevcut tekdüzen hesap planında tahsili şüpheli hale gelmiş ticari alacaklar için 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabı kullanılır (Sevilengül, 2005:276).

Karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesaba borç, 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesaba alacak kaydedilir. Karşılık iptal edildiğinde aynı dönemde olup olmamasına bakılmaksızın 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı borçlu, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı alacaklı olur. Gerçekleşen zarar ayrılan karşılıktan fazlaysa, fazla olan kısım aynı dönemse 659 ya da 689 nolu hesaplara, sonraki dönemse 681 nolu hesaba borç kaydedilir.

139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

139 nolu hesap, 13 Diğer Alacaklar grubunda yer alan alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:16).

13. grupta yer alan alacaklarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

678 Diğer Finansal Giderler -Karşılık Giderleri 139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	XXX	XXX
--	-----	-----

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları 678 Diğer Finansal Giderler	XXX	XXX
---	-----	-----

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları 668 Diğer Finansal Gelirler	XXX	XXX
---	-----	-----

Gerçekleşen zarar ayrılan karşılıktan fazlaysa, fazla kısım için yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

678 Diğer Finansal Giderler XXX İLGİLİ HESAPLAR	/	XXX		XXX
--	---	-----	--	-----

Mevcut tekdüzen hesap planında şüpheli hale gelen diğer alacaklar için 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı hesabı kullanılır (Lazol, 2018:83).

Mevcut tekdüzen hesap planında şüpheli hale gelen diğer alacaklar için karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesaba borç, 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesaba alacak kaydedilir. Karşılık iptal edildiğinde aynı dönemde olup olmamasına bakılmaksızın 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı borçlu, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı alacaklı olur. Gerçekleşen zarar ayrılan karşılıktan fazlaysa, fazla olan kısım aynı dönemse 659 ya da 689 nolu hesaplara, sonraki dönemse 681 nolu hesaba kaydedilir.

144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

14 nolu grupta yer alan devam eden inşa (taahhüt), 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 inşa (taahhüt) sözleşmelerinden kaynaklanan hasılatlarını bu sözleşmelerle ilgili edim yükümlülüklerini yerine getirdikleri ölçüde kaydeden işletmeler tarafından hak edişe bağlanmamış (diğer ifadeyle alacak niteliği kazanmamış olan varlıkların) hasılatla ilişkin sözleşme varlıklarının izlenmesinde kullanılır. TFRS ve BOBİ FRS'yi uygulamayan işletmeler 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 kâr veya zarara aktaran işletmeler, diğer bir ifadeyle tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanan işletmeler bu hesabı kullanmazlar, bunlar bu işlerle ilgili oluşan maliyetlerini 16 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri grubunda tanımlanan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarında izler (KGK, 2021:17).

144 nolu hesap, 14 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar grubunda yer alan varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:19).

14. gruptaki varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri 144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/	XXX		XXX
--	---	-----	--	-----

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/		XXX		
651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşük. Karşılık Giderleri	/				XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/		XXX		
641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar	/				XXX

Gerçekleşen zarar ayrılan karşılıktan fazlaysa, fazla kısım için yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

654 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar	/		XXX		
XXX İLGİLİ HESAPLAR	/				XXX

Mevcut tekdüzen hesap planında bu hesaba karşılık gelebilecek ayrı bir karşılık hesabı bulunmamaktadır.

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

158 nolu hesap, stoklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:22).

Stoklarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	/		XXX		
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/				XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/	XXX		XXX
626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	/			

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/	XXX		XXX
627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar	/			

Mevcut hesap planında 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlenmesinde kullanılır (Yükücü, 2014:408).

Stok değer düşüklüğü için karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesabı borcuna, 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı alacağına kayıt yapılır. Karşılık iptal edildiğinde aynı dönemde olup olmamasına bakılmaksızın 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı borçlu, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı alacaklı olur.

177 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

177 nolu hesap, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:27).

Canlı varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları	/	XXX		XXX
-Karşılık Giderleri	/			
177 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/			

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

177 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/	XXX		XXX
653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları	/			

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

177 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	/	XXX		XXX
643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları				
-Konusu Kalmayan Karşılıklar				

Mevcut tekdüzen hesap planında canlı varlıklar ile ilgili ayrı bir hesap bulunmamaktadır.

189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları (-)

189 nolu hesap, 188 Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabına kaydedilen sayım ve tesellüm noksanlarından henüz araştırılması tamamlanmamış ve bu sebeple kapatılmamış olanların tutarı kadar ayrılacak olan karşılıkların izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:29).

Sayım ve tesellüm noksanlarına ilişkin karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

629 Diğer Giderler (Stoklarla ilgiliyse) ya da	/	XXX		
659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (Diğer				
varlıklarla ilgiliyse)				
-Karşılık Giderleri				
189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları				XXX

Noksanlığın sebebi bulunup ilgili hesapla düzeltilmişse ve karşılık iptalinin karşılığın ayrıldığı dönem olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları	/	XXX		XXX
629 Diğer Giderler (Stoklarla ilgiliyse) ya da				
659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar				
(Diğer varlıklarla ilgiliyse)				

Noksanlığın sebebi bulunup ilgili hesapla düzeltilmişse, karşılık iptalinin karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

/		
189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları	XXX	XXX
629 Diğer Giderler (Stoklarla ilgiliyse) ya da		
649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar		
(Diğer varlıklarla ilgiliyse)		
-Konusu Kalmayan Karşılıklar		
/		

Mevcut tekdüzen hesap planında 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı hesabı yıl sonunda ilgili kesin hesaplarına aktarılması imkânı bulunmayan, kasa, stok ve maddi duran varlık sayım noksanları tutarlarının, sayım fazlaları tutarının üzerinde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkların izlenmesinde kullanılır (Kayacan, 2016:287)

Karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesabının borcuna, 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabının alacağına kayıt yapılır. Gereksiz hale gelen karşılık ayrıldığı dönemin aynı olup olmadığına bakılmaksızın 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı ile iptal edilir.

208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

208 nolu 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 (KGK, 2021:38). Bu hesabın işleyişi 118 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabında olduğu gibidir.

Finansal yatırımlarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

/		
675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları	XXX	XXX
-Karşılık Giderleri		
208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karş.		
/		

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

/		
208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları	XXX	XXX
675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları		
/		

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

208 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları 665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları -Konusu Kalmayan Karşılıklar	XXX	XXX
---	-----	-----

Mevcut tekdüzen hesap planında 240 Bağlı Menkul Kıymetler hesabı bir şirketteki sermaye payının “iştirak” sayılması için aranan oranın altında kaldığından dolayı İştirakler hesabına alınmayan, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetlerinin izlenmesinde kullanılır. 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı ise bağlı menkul kıymetlerin Pazar değerinin edinme bedelinin altına inmesi durumunda değer düşüklüğü için ayrılan karşılıkların izlenmesinde kullanılır (Sevilengül, 2005:407).

Bağlı menkul kıymetler için karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesabının borcuna, 241 nolu hesabın alacağına kayıt yapılır. Karşılık iptal edildiğinde ise karşılığın ayrıldığı dönemin aynı olup olmadığına bakılmaksızın 241 nolu hesabın borcuna, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabının alacağına kayıt yapılır.

219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

219 nolu 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 (KGK, 2021:44).

Ortaklıktaki yatırımlarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar -Karşılık Giderleri 219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşük. Karş.	XXX	XXX
---	-----	-----

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karş. 656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar	XXX	XXX
---	-----	-----

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

/	XXX	XXX
219 Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karş. 646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gelir ve Kazançlar -Konusu Kalmayan Karşılıklar		
/		

Mevcut tekdüzen hesap planında ise iştirak ve bağlı ortaklıklar ile diğer mali duran varlıklar için değer düşüklüğü söz konusu olduğunda karşılık hesabı olarak 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı, 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı ve 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı Hesapları kullanılmaktadır. Karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesabının borcuna, ilgisine göre 244/247/249 nolu hesapların alacağına kayıt yapılır. Karşılık iptal edildiğinde ise karşılığın ayrıldığı dönemin aynı olup olmadığına bakılmaksızın 244/247/249 nolu hesapların borcuna, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabının alacağına kayıt yapılır.

229 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

229 nolu hesap, 22 Ticari Alacaklar grubunda yer alan ticari alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:48). Bu hesap 129 Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı gibi çalıştığından tekrardan kaçınmak adına yevmiye kayıtları gösterilmemiştir.

Mevcut tekdüzen hesap planında şüpheli hale gelen ticari alacaklar için karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesabı borçlu, 229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı alacaklı olur. Karşılık iptal edildiğinde aynı dönemde olup olmamasına bakılmaksızın 229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı borçlu, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı alacaklı olur. Gerçekleşen zarar ayrılan karşılıktan fazlaysa, fazla olan kısım aynı dönemse 659 ya da 689 nolu hesaplara, sonraki dönemse 681 nolu hesaba kaydedilir.

239 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

239 nolu hesap, 23 Diğer Alacaklar grubunda yer alan alacaklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:50). Bu hesap 139 Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı gibi çalıştığından tekrardan kaçınmak adına yevmiye kayıtları gösterilmemiştir.

Mevcut tekdüzen hesap planında şüpheli hale gelen diğer alacaklar için karşılık ayrıldığında 654 Karşılık Giderleri Hesabı borçlu, 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı alacaklı olur. Karşılık iptal edildiğinde aynı dönemde olup olmamasına bakılmaksızın 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı borçlu, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı alacaklı olur. Gerçekleşen zarar ayrılan karşılıktan fazlaysa, fazla olan kısım aynı dönemse 659 ya da 689 nolu hesaplara, sonraki dönemse 681 nolu hesaba kaydedilir.

244 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

244 nolu hesap, 24(240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar grubunda yer alan varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:53). Bu hesap 144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı gibi çalıştığından tekrar olmaması için yevmiye kayıtları gösterilmemiştir.

247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

247 nolu hesap, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:55).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrıldığı anda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar -Karşılık Giderleri	XXX	
247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşük. Karşılıkları		XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları	XXX	
657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar		XXX

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

247 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları	XXX	
647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar -Konusu Kalmayan Karşılıklar		XXX

MSUGT ve VUK değerlendirme hükümleri esas alınarak hazırlanan finansal tablolarda ister kullanım amaçlı isterse kira geliri veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla edinilmiş

olsun tüm gayrimenkuller (işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olarak stoklar grubunda raporlananlar hariç) maddi duran varlıklar grubu içinde yer alan arsa ve araziler ya da binalar hesabından uygun olanın altında raporlanır (Karacan ve Uygun, 2017:93). Mevcut tekdüzen hesap planında maddi duran varlıklar ile ilgili karşılık hesabı bulunmamaktadır.

257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

257 nolu hesap, maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGGK, 2021:58).

Maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

XXX İLGİLİ FONKSİYONEL GİDER HESABI (629/630/631/632)	/		XXX		
257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşük. Karş.				XXX	

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşük. Karş.	/		XXX		
XXX İLGİLİ FONKSİYONEL GİDER HESABI (629/630/631/632)				XXX	

Değer düşüklüğü zararının iptalinin değer düşüklüğü karşılığının ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşük. Karş.	/		XXX		
XXX İLGİLİ FONKSİYONEL GİDER HESABI (629/630/631/632)				XXX	

MSUGT'lere göre maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü hesaplanması söz konusu olmadığından mevcut tekdüzen hesap planında maddi duran varlıklar için ihdas edilmiş karşılık hesabı bulunmamaktadır.

267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

267 nolu hesap, maddi olmayan duran varlıkların değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin izlenmesinde kullanılır (KGGK, 2021:62). Bu hesap 257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı gibi çalıştığından tekrardan kaçınmak adına yevmiye kayıtları gösterilmemiştir.

MSUGT'lere göre maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü hesaplanması söz konusu olmadığından mevcut tekdüzen hesap planında maddi olmayan duran varlıklar için ihdas edilmiş karşılık hesabı bulunmamaktadır.

277 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

27 Canlı Varlıklar grubu, 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 (KGK, 2021:63).

277 nolu hesap, maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır (KGK, 2021:66). Bu hesap 177 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı gibi çalıştığından tekrar olmaması için yevmiye kayıtları gösterilmemiştir.

Mevcut tekdüzen hesap planında canlı varlıklar ile ilgili hesap bulunmamaktadır.

298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

298 nolu hesap, 29 Diğer Duran Varlıklar grubundaki duran varlıklar ile stoklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesinde kullanılır. 29 nolu grupta işletmenin tedbirli satın alma ve imal etme politikası sonucu olağan iş akışı içerisinde ihtiyaç duyduğundan daha fazla stok bulundurması ve bu stokları gelecek yıllarda kullanmayı beklemesi durumunda bu stoklar 294 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabında, çeşitli nedenlerle işletme faaliyetlerinde kullanılmayan olanaklarını yitiren maddi duran varlıklar 296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar Hesabında, diğer duran varlık hesaplarının içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli duran varlıklar 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabında izlenir. (KGK, 2021:69-70).

29 nolu gruptaki stok ve duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü için karşılık ayrıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

629 Diğer Giderler (Stoklarla ilgiliyse) ya da 659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (Diğer varlıklarla ilgiliyse) -Karşılık Giderleri 298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karş.	XXX	XXX
--	-----	-----

29 nolu gruptaki stok ve duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılık iptalinin karşılığın ayrıldığı dönem olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karş. 629 Diğer Giderler (Stoklarla ilgiliyse) ya da 659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gider ve Zararlar (Diğer varlıklarla ilgiliyse)	XXX	XXX
---	-----	-----

29 nolu gruptaki stok ve duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılık iptalinin karşılığın ayrıldığı dönemden sonra olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

/		
298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karş. 629 Diğer Giderler (Stoklarla ilgiliyse) ya da 649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar (Diğer varlıklarla ilgiliyse) -Konusu Kalmayan Karşılıklar	XXX	XXX
/		

Mevcut tekdüzen hesap planında 29 nolu grupta 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ve 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesapları yer almaktadır. Mevcut tekdüzen hesap planında 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı yangın, su basması, deprem gibi doğal afetler veya kırılmak, çürümek, bozulmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri gibi nedenlerle ya da gelecek yıllar ihtiyacı stokların fiziki ve piyasa değerlerinde ortaya çıkan önemli değer azalışlarının karşılanması amacıyla ayrılan karşılıkların izlenmesinde kullanılır. Belirlenen değer düşüklüğü 654 Karşılık Giderleri Hesaba borç, 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir (Karacan, 2016:356-357). Karşılık iptal edilirken ise karşılığın ayrıldığı dönemin aynı olup olmadığına bakılmaksızın 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı ile iptal edilir.

Sonuç

İşletmelerin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlara uygun finansal raporlarını hazırlayabilmeleri için mevcut tekdüzen hesap planı yetersiz kalmış, bu ihtiyacın giderilmesi amacıyla KGK tarafından Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı yayımlanmıştır.

Bu çalışmada KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planının Taslağında yer alan aktif değer düşüklüklerine ilişkin karşılık hesapları ile karşılıkların iptaline ilişkin diğer hesaplar ele alınmış, işleyişleri gösterilmeye çalışılmış ve yürürlükte olan tekdüzen hesap planında yer alan aktif değer düşüklüğü karşılıkları hesapları ile karşılaştırılarak farklılıkların ortaya konması amaçlanmıştır.

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağında yer alan aktif değer düşüklüklerine ilişkin karşılık hesapları 109, 118, 129, 139, 144, 158, 177, 189, 208, 219, 229, 239, 244, 247, 257, 267, 277 ve 298 nolu hesaplardır. Karşılık ayrılırken ve karşılıklar iptal edilirken kullanılan 6'lı hesaplar ise 626, 627, 629, 641, 643, 646, 647, 649, 651, 653, 656, 657, 659, 665, 668, 675, 678 ve ilgili fonksiyonel gider hesaplarıdır. Mevcut tekdüzen hesap planında yer alan karşılık hesapları ise 119, 129, 139, 158, 199, 229, 239, 241, 244, 247, 249 ve 298 nolu hesaplardır. Karşılık ayrılırken ve karşılık hesapları iptal edilirken kullanılan 6'lı hesaplar ise 654 ve 644 nolu hesaplardır.

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağında yer alan ancak tekdüzen hesap planında bulunmayan karşılık hesapları 109, 144/244, 177/277, 247, 257 ve 267 nolu hesaplardır.

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında yer alan ve tekdüzen hesap planında bu hesaplara karşılık gelen hesaplar 118-119, 129-129, 139-139, 158-158, 189-199, 208-241, 219-(244+247+249), 229-229, 239-239, 298-298(Sadece stoklar için) şeklindedir.

Karşılık ayrılırken ve iptal edilirken kullanılan 6'lı hesaplar KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı Taslağında daha fazla sayıdadır. Karşılık iptal edilirken mevcut tekdüzen hesap planında karşılığın ayrıldığı dönem ile iptal edilen dönemin aynı olup olmadığına bakılmaksızın 644 nolu hesap alacaklı iken, KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planına göre karşılık iptal edilirken karşılığın ayrıldığı dönem ile iptal edilen dönemin aynı olup olmadığı çoğunlukla önem kazanmakta ve farklı 6 nolu hesaplar kullanılmaktadır.

Kaynakça

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planı" <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9187/Tu%CC%88rkiye-Muhasebe-Standartlar%C4%B1na-I%CC%87lis%CC%A7kin-Sunum-ve-Dig%CC%86er-Ac%CC%A7%C4%B1klay%C4%B1c%C4%B1-Materyaller/25.07.2021>.
- Karacan, Sami (2015). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, Sami (2016). Muhasebede Dönem İçi İşlemleri. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, Sami, Rahmi Uygun (2017). Finansal Tabloların TMS/TFRS'ye Uyumlu Hale Getirilmesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Lazol, İbrahim (2018). Genel Muhasebe. Bursa:Ekin Yayınevi.
- Sevilengül, Orhan (2005). Genel Muhasebe. Ankara:Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, Orhan (2020). "Muhasebede Karşılıklar". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(1):21-37.
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2037\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2037(1).pdf)
- Yükçü, Süleyman (2014). Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örnekli Genel Muhasebe. İzmir:Altın Nokta.