

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI (FRSHP) İLE TEKDÜZEN HESAP PLANI (TDHP) KARŞILAŞTIRMASI: HESAP SINIFLARI, HESAP GRUPLARI VE HESAPLAR HAKKINDA GENEL BİR DEĞERLENDİRME¹

COMPARISON OF “CHART OF ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH THE FINANCIAL REPORTING STANDARDS” AND “UNIFORM CHART OF ACCOUNTS”: AN OVERVIEW OF ACCOUNT CLASSES, ACCOUNT GROUPS AND ACCOUNTS

Hakan CAVLAK *

Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 02.08.2024
Kabul Tarihi: 30.09.2024

Öz

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) işletmelerin finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturabilmeleri, sunulan finansal bilgilerin gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olma özelliklerinin artırılması amacı ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planını (FRSHP) hazırlayarak 30 Temmuz 2024 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Uzun yıllardır uygulanan TDHP ile yeni uygulanacak olan FRSHP, temel çerçeve olarak benzer özelliklere sahip olsa da iki hesap planı arasında muhtelif farklılıklar ve değişimler mevcuttur. Bu çalışmada, öncelikle FRSHP ile ilgili temel özellikler açıklanmakta ve FRSHP’yi uygulayacak olan işletmelerin niteliklerine yer verilmektedir. Daha sonra ise çalışmanın ana amacı kapsamında TDHP ile FRSHP hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar temelinde karşılaştırılmakta, ortaya çıkan görünüm yorumlanmaktadır. Bu karşılaştırma kapsamında; hesap grubu sayısında %53’lük (+31), hesap sayısında ise %68’lik (+194) bir artışın yaşandığı, bu duruma bağlı olarak finansal tabloların biçimsel yapısı ile finansal tablo analizlerinin değişime uğrayacağı bulgusuna ulaşılmıştır. Bunun bir sonucu olarak da yaşanan bu değişim karşısında tüm ilgili tarafların FRSHP konusunda bilgilendirilmesi, FRSHP’nin de tüm muhasebe süreçlerine entegre edilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, Tekdüzen Hesap Planı.

JEL Sınıflaması: M41, M48, M49.

Abstract

The Public Oversight Accounting and Audit Standards Authority (POA) prepared and put into force the Chart of Accounts in accordance with the Financial Reporting Standards on July 30, 2024, to enable companies to create an accounting system that will enable them to prepare their financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework and to increase the features of the financial information presented to be fair, understandable and comparable. Although the Uniform Chart of Accounts and Chart of Accounts in accordance with the Financial Reporting Standards have similar features, there are differences and changes between the two charts of accounts. In this study, firstly, the basic features of the new chart of accounts are explained and the qualities of the enterprises that will apply this chart of accounts are given. Then, the classes of accounts of the two charts of accounts are compared based on account groups and accounts, and the results are interpreted. As part of this comparison; the number of account groups increased by 53% (+31) and the number of accounts increased by 68% (+194). Accordingly, it was found that the formal structure of the financial statements and the financial statement analysis will change. As a result of this change, all relevant parties should be informed about the new chart of accounts, and the new chart of accounts should be integrated into all accounting processes.

Keywords: Chart of Accounts in accordance with Financial Reporting Standards, Uniform Chart of Accounts.

JEL Classification: M41, M48, M49.

¹ **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2024; 9(3) , 317-337/ DOI: 10.29106/fesa.1527325

* Doç. Dr., Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hcavlak85@gmail.com, Ardahan – Türkiye, ORCID: 0000-0002-5891-7722

1. Giriş

İşletmelerin para ile ifade edilen faaliyetlerine ilişkin bilgileri hem işletme hem de işletme dışındaki ilgililere (yöneticiler, hissedarlar, yatırımcılar, çalışanlar, kamuoyu, devlet, vb.) muhtelif vasıtalar aracılığı ile sunma sorumluluğunda olan muhasebe, bu süreçte ilk olarak söz konusu faaliyetlere ilişkin bilgileri kayıt altına almakta ve kayıt altına aldığı bilgileri de sınıflandırmaktadır. Hem bu sürecin sağlıklı olarak ilerleyebilmesi hem de aynı işletmeye ait sonuçların karşılaştırılabilmesi ve denetlenebilmesi adına işletmelerin kullanabilecekleri standart bir hesap planının mevcudiyeti gerekmektedir. Bu gereklilik yanında hesap planı düzenlemesi öncesinde işletmelerin istedikleri gibi hesap planı oluşturması, muhasebe sisteminin ve yapısının Türkiye’de gelişmemesinde önemli etkenler olarak ifade edilmektedir (Yazıcı vd., 1996). Hesap planı konusundaki söz konusu ihtiyaç, Türkiye’de 1992 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığının, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 175. ve 257. maddelerinin verdiği yetkiden hareket ile çıkardığı, 1994 yılından itibaren uygulanması zorunlu olan, 26.12.1992 tarihli ve mükerrer 21447 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile giderilmiştir (Örten, 1993). Bu tebliğ içerisinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), 1994 yılından itibaren zorunlu olarak uzun yıllar boyunca Türkiye’deki işletmeler tarafından uygulanmaktadır.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı ifade etmesi, muhasebede terim birliğinin sağlanması, taraflar arasında güven unsurunun oluşturulması sağlanmıştır. Ancak söz konusu tebliğdeki ölçme ve değerleme konularında uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyumlu düzenlemeler getirilmemesi, finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğini kısıtlamıştır. Ayrıca TDHP ile yapılan kayıtlarının yetersiz kalması ve kayıtların raporlardaki bilgiler ile uyum sorunu yaşamasına neden olmuştur. Bu da TDHP ile gerçekleştirilen “vergi bazlı kayıt” üzerinden oluşturulan finansal tabloların analizinin zaman içerisinde geçerliliğini yitirmesine sebep olmuştur (Akdoğan, 2021; Akdoğan & Sevilengöl, 2007; Altınok, 2021).

Muhasebe sistemi içinde önemli bir görevi yerine getiren TDHP, zaman içinde muhtelif değişikliklere (hesap ekleme, hesap kodu değiştirme vb.) uğramıştır. Bununla birlikte uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum için de yeni düzenlemeler Türkiye muhasebe sistemindeki yerini almıştır. Bu düzenlemelerden olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS’ler) zaman içinde çeşitli kurum veya kuruluşların (TMUDES, TMSK) sorumluluğunda iken son olarak yetki 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK’ya) devredilmiştir. Türkiye’de standart konusunda en önemli gelişmelerden biri de Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemelerdir. Buna göre, taslak aşamasında iken Türk Ticaret Kanunu ile tüm işletmelerin UMS/UFRS ile tam uyumlu olarak TMS/TFRS’ye göre kayıt tutması öngörölmüş ancak daha sonra kayıt bazında değil raporlama bazında bu düzenlemelerin uygulanması öngörölmüştür. (Gökçen & Ataman, 2020b). Bunun en büyük nedenleri olarak ise TMS/TFRS’lerin raporlama bazlı olarak dönem sonu işlemlerini içermesi ve TDHP’nin TMS/TFRS’lerde yer alan ilke ve değerlemelere ait hesaplara göre güncellenememesi gösterilmektedir.

Özetle; Türkiye’de işletmeler MSUGT’ye göre muhasebe kayıtlarını yapmakta, ancak raporlama yaparken belirli işletmeler TMS/TFRS ya da BOBİ FRS’de yer alan esasları kullanmaktadırlar. Bu farklılık ise muhasebe kayıtlarının yetersiz kalmasına ve bu kayıtların raporlardaki bilgiler ile uyum sorunu yaşamasına yol açabilmektedir. Muhasebe kayıtları, dönem sonlarında çeşitli işlemler ile standartlarda yer alan esaslara göre dönüştürölmekte, bu da kayıttan raporlamaya kadar olan sürecin iyi çalışmamasına neden olabilmektedir. Kaydın ve raporlamanın farklı esaslara göre yapılması işletme maliyetlerini artırabileceği gibi hatalı uygulamalara da sebebiyet verebilmektedir (Akdoğan, 2019). Uygulamadaki söz konusu aksaklıkların giderilmesinin ve muhasebe meslek mensuplarının uluslararası formlarda finansal tablo hazırlama yetisini kazanma olanağının, dönem içinde işlemler gerekleşitiği anda standartlara göre gerekli kayıtların yapılması ile sağlanabileceği sıklıkla dile getirilmektedir (Gücenme Gençoğlu vd., 2023).

Bu görüşlere katılan KGK, TMS/TFRS ile BOBİ FRS’yi de yürürlüğe koyduktan sonra TDHP’nin güncellenmesi ya da yeni bir hesap planının oluşturulmasının bir zorunluluk haline geldiğini görmüştür. Bu nedenle de KGK konuya ilişkin; “*bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurmasında esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı oluşturma*” (KGK, 2018) amacı ile harekete geçmiş, çalışmalar gerçekleştirmiş ve 2024 yılı itibariyle yeni hesap planını yayımlamıştır.

Bu alışmada, “FRSHP ile TDHP arasındaki temel benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?” ve “FRSHP ile uzun yıllardır uygulanan hesap planı TDHP; hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar düzeyinde nasıl bir değişime uğramıştır?” araştırma sorularından hareket edilmiştir. Bu sorular, doküman incelemesi ve durum saptayıcı araştırma yöntemleri ile gerçekleştirilen araştırma ile cevaplandırılmıştır. Çalışmada, yukarıda anlatılan süreç nihayetinde yürürlüğe giren FRSHP genel hatları ile incelenmekte ve TDHP ile karşılaştırması yapılmaktadır.

Çalışmanın temel amacı, Temmuz 2024’te nihai hali yayımlanan FRSHP hakkında araştırmacılara ve uygulayıcılara genel bir çerçeve sunmak olup FRSHP ile TDHP düzenlemeleri arasındaki farklılıkların hesap sınıfı, hesap grubu ve hesaplar çerçevesinde neler olduğunu ortaya koymaktır. Bununla birlikte son olarak, yapılan inceleme kapsamında ortaya çıkan görünüm hakkında muhtelif değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP)

Bağımsız denetime tabi olan şletmeler faaliyet döneminin sonunda finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS ilkelerine göre hazırlamakla birlikte, finansal tablolarda yer alan bilgilerin üretildiği defter kayıtlarını ise MSUGT’deki tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına (TDHP’ye) uygun olarak tutmaktadırlar. Ancak TDHP, TFRS veya BOBİ FRS için uygun finansal tablolara doğrudan ulaşmada yeterli olmamaktadır. Bu nedenle de standartlara uygun olarak hazırlanacak finansal tablolar, MSUGT’de yer alan ilkelere göre hazırlanmış finansal tablolarda gerekli düzeltme işlemleri yapılarak ya da bu tablolar için ayrı bir kayıt düzeni oluşturularak düzenlenmektedir. Sonuç olarak, yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) ile şletmelerin esas olarak muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaları sağlanacak ve şletmelerin de bu şekilde muhasebe sistemlerini kurmalarına imkân tanınacaktır. Tüm bu faaliyetler, KGK tarafından “Ticari Muhasebeye Geçiş Projesi” kapsamında gerçekleştirilmektedir (KGK, 2018, 2024a).

şletmelerin yıllar içerisindeki ihtiyacına cevaben oluşturulan hesap planlarına ilişkin düzenlemelerin Türkiye’deki gelişimi, Tablo 1’de sunulmaktadır.

Tablo 1. Türkiye’de “Hesap Planı” Konusunda Yaşanan Önemli Gelişmeler

Yıl	Gelişme
1972	İktisadi Devlet Teşekkülleri için “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” zorunlu hale getirilmiştir.
1984	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından “Standart Genel Hesap Planı” yayımlanmıştır.
1992	“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” (MSUGT) yayımlanmıştır. Tebliğin ve içerisinde yer alan TDHP’nin, 1994 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.
2018	“Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı” çalışmaları tamamlanmıştır. Oluşturulan hesap planı taslağı, kamuoyunun görüşüne açılmıştır.
2023	Güncel “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı” kamuoyu görüşüne açılmıştır.
2024	KGK Kurul Kararı ile “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı” yayımlanmıştır. [29.07.2024 tarihli kurul kararı, 30.07.2024 tarihli KGK duyurusu ile]

Kaynak: Özbek (2019), Karataş (2020) ve Kenger (2023)’ten yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’de görüldüğü gibi Türkiye’de hesap planı çalışmalarının geçmişi uzun bir süreye dayanmaktadır. İlk olarak 1972 yılında zorunlu hale getirilen ve sınırlı bir alanı kapsayan hesap planı çalışmaları, geniş bir kullanıcı kitlesinin kullanımına 1992’de yayımlanan 1994’te ise zorunlu hale gelen TDHP ile önemli bir adım kaydetmiştir. Uzun yıllardır kullanılan ve halihazırda da kullanılmaya devam eden TDHP, 2024 yılı itibariyle FRSHP ile hesap planı düzenlemelerinde tek olmaktan çıkmıştır. Bu durum önemli bir gelişme olarak nitelendirilirken bazı kesimler tarafından ise ikililiğe ve karmaşıklığa yol açabileceği endişesiyle eleştirilmektedir.

2.1. FRSHP: Genel Bilgiler, İçerik ve Amaç

29.07.2024 tarihinde alınan KGK Kurul Kararı çerçevesinde 30.07.2024 tarihindeki KGK duyurusu ile yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planına (FRSHP’ye) dair genel bilgiler, Tablo 2’de verilmektedir.

Tablo 2. FRSHP Hakkında Genel Bilgiler

FRSHP – Genel Bilgiler	
Düzenleyici	KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)
Yayımlanma Tarihi ve Yeri	29.07.2024 tarihli KGK Kurul Kararı ve 30.07.2024 tarihli KGK Duyurusu (Sayı: 2024-51)
Uygulanma Tarihi ve Durumu	Yayımlanma tarihinden itibaren ihtiyari olarak
Uygulayacak Olan şletmeler	Finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan ve geçerli finansal raporlama çerçevesi TFRS veya BOBİ FRS olan şletmeler
Kapsamı	Finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS’ye göre hazırlayan şletmeler
İçerik	Genel Açıklama ve 3 Bölüm (bkz. Tablo 3)

Genel Açıklamalar ve 3 Bölümden oluşan FRSHP'nin içeriği, Tablo 3'te verilmektedir.

Tablo 3. FRSHP İçeriği

FRSHP – İçerik						
GENEL AÇIKLAMA	Amaç	Kapsam	Dayanak	Tanımlar	Hesapların Çalışması ve Kullanımı	Geçerli (Ağırlıklı Kullanılan) Para Birimi Türk Lirası Olmayan İşletmeler
3 BÖLÜM	A Hesap Grupları		B Hesaplar		C Hesap Açıklamaları	

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, aşağıda belirtilen amaçlar doğrultusunda hazırlanmıştır (KGK, 2024b):

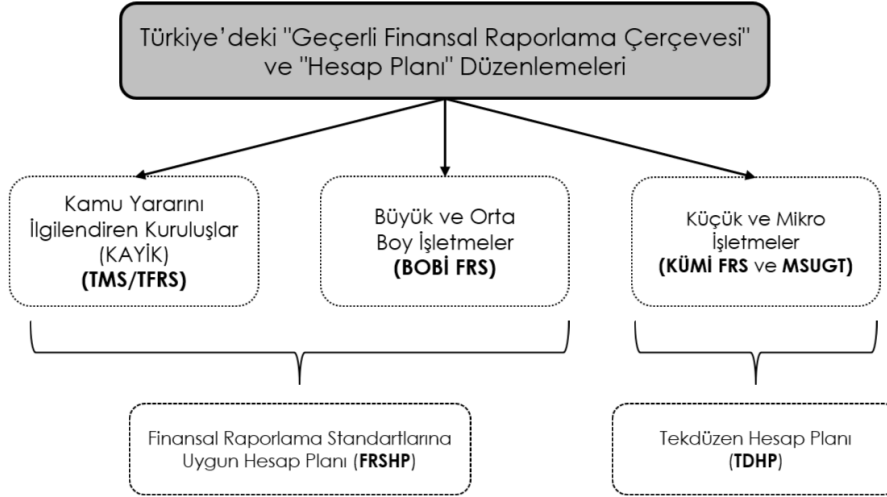
- ✓ Bilanço usulünde defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayacak bir muhasebe sistemi oluşturabilmeleri,
- ✓ Sunulan finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılması,
- ✓ İşletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanması ve
- ✓ İşletmelerde denetimin kolaylaştırılması.

Bu amaçlar çerçevesinde KGK tarafından hazırlanan FRSHP'nin; MSUGT, Tam Set TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan düzenlemeleri kapsadığını, işletmelerin faaliyetleri sırasında ihtiyaç duydukları hesapları içerecek şekilde hazırlanmış olduğunu ve işletmelere detaylı bir hesap planı çerçevesi sunduğunu ifade etmek mümkündür.

1.2. FRSHP & TDHP: Uygulayacak Olan İşletmeler ve Uygulama Kapsamı

FRSHP'nin hangi işletmeler tarafından uygulanacağını bir başka ifade ile FRSHP'nin kapsamının ne olduğunu belirtmeden önce Türkiye'deki şirketlerin uyguladıkları muhasebe ve finansal raporlama çerçevesinin nasıl bir görünümde olduğuna bakmak faydalı olacaktır.

Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlama çerçevesi, genel olarak bağımsız denetime tabi olan ve olmayan işletmeler ayrımına göre şekillenmektedir. İşletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmadıkları, muhtelif kriterler (aktif toplamı, satış hasılatı ve çalışan sayısı) çerçevesinde Cumhurbaşkanlığı Kararı ile finansal raporlama standartlarını hangi işletmelerin uygulayacağı ise KGK Kurul Kararı ile belirlenmektedir. Söz konusu kararlar ihtiyaca göre seneler itibarıyla değişebilmektedir. Bu değişim de söz konusu raporlama çerçevelerini uygulayan işletmelerin sayılarında artışa ya da azalışa yol açmaktadır. Şekil 1'de kafa karışıklığına yol açmaması adına şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmaması yer almamakta sadece geçerli raporlama çerçeveleri ile hesap planı düzenlemelerine yer verilmektedir. Şekil 1'deki ayrımına göre, Tam Set TMS/TFRS'ler, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler) tarafından; BOBİ FRS'ler ise bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler tarafından uygulanmaktadır ki bu işletmeler genel olarak bağımsız denetime tabidir. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise tabi oldukları mevzuat çerçevesinde, KÜMİ FRS ya da MSUGT kapsamında raporlama yapmaktadırlar.



Şekil 1. Türkiye'deki "Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi" ve "Hesap Planı" Düzenlemeleri

Şekil 1'deki görünüm içinde raporlama yapacak olan işletmeler, ilgili raporları (temel olarak finansal durum tablosu *-bilanço-* ile kâr veya zarar tablosu *-gelir tablosu-*) muhasebe sürecinin son aşamasında (dönem sonunda) oluşturmaktadırlar. Bu raporların oluşturulması için işletmeler; mizana, mizanın yapılabilmesi için ise yevmiye ve büyük defter kayıtlarına ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu kayıt ve sınıflama sürecinde kullanılacak en önemli araç ise hesap çerçevesi ve hesap planıdır. Uluslararası gelişmelere uyum sağlama adına yürürlüğe konulan finansal raporlama çerçeveleri (TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS) ile işletmelerin gerçeğe uygun sunum yapabilmesi açısından büyük bir aşama kaydedilmiştir. Ancak bu raporlamaların ortaya çıkarılabilmesi ve tabloların oluşturulabilmesi için aynı zamanda dönem içinde tutulacak muhasebe kayıtlarının da ihtiyaca uygun bir hesap planı çerçevesinde yapılması önem arz etmektedir.

Hem muhasebe süreci içinde yapılacak kayıt ve sınıflamada hem de süreç sonunda oluşturulacak olan raporlarda önemli araçlardan biri olan hesap planı, TDHP ile işletmelerin faaliyetlerine dahil olmuş FRSHP ile de önemli bir değişime uğramıştır. Halihazırda TDHP, neredeyse tüm işletmeler tarafından kullanılırken FRSHP'nin hangi işletmeler tarafından uygulanacağı Tablo 4 ve Şekil 1'de gösterilmektedir. Şekil 1'de görüldüğü üzere TFRS ve BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler için FRSHP kullanımı ihtiyari olup FRSHP'yi kullanmayı tercih etmeyen işletmelerin TDHP'yi kullanacakları ifade edilebilir. Ayrıca tabi olunan mevzuat çerçevesinde raporlama yapan işletmelerin TDHP yerine tabi oldukları mevzuat çerçevesinde faaliyette buldukları sektöre özgü hesap planı kullanmaları da söz konusu olabilir. Örnek olarak, BDDK'ya tabi kurumların uyguladıkları Bankalar Tekdüzen Hesap Planı verilebilir.

Tablo 4. FRSHP Uygulama Kapsamı

FRSHP – Uygulama Kapsamı	
Kapsam İçinde	FRSHP, finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan ve geçerli finansal raporlama çerçevesi TFRS veya BOBİ FRS olan işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliktedir. FRSHP'nin uygulanması zorunlu olmayıp hesap planı, finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlayan işletmeler tarafından ihtiyari olarak kullanılabilir.
Kapsam Dışında	FRSHP'nin hazırlanmasında; bankacılık faaliyeti yürüten kuruluşlar, finansal holding şirketleri, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları ile sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak üzere kurulan finansal kuruluşlar ile sermaye piyasası kurumlarından, tabi olunan otorite tarafından yayımlanmış sektörel hesap planı bulunanların ihtiyaçları kapsam dışında tutulmuştur.

Tablo 4'te de görüldüğü üzere, belirtilen bazı kurum ve şirketler kapsam dışında bırakılmıştır. Bunun sebebi, bu kurum ve şirketlerin faaliyet konularının farklı olması nedeni ile kullandıkları hesapların farklılık göstermesi ve dolayısıyla bu işletmelerin farklı hesap planlarına sahip olması olarak ifade edilebilmektedir. Söz konusu kuruluşlar dışındaki işletmeler için ise FRSHP'nin kullanımı için herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.

FRSHP ile ilgili belirtilmesi gereken noktalardan biri de hesap planının başta TFRS ve BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan şletmelerin ihtiyaç duydukları hesap gruplarını ve hesapları içermesi ve aynı zamanda da MSUGT'yi uygulayan şletmeler dâhil tüm şletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri hesaplara da yer vererek bunları açıklamasıdır. Ancak zaman içerisinde alınan geri dönüşler çerçevesinde yapılan güncellemeler ile FRSHP'nin taslak metninde TFRS ve BOBİ FRS uygulamayan şletmelerin kullanacağı bazı hesaplar (örneğin, 16 numaralı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesap grubu ve içerisinde hesaplar) yer alırken, FRSHP'nin nihai metninde bu tür hesaplar yer almamaktadır. Dolayısıyla FRSHP, ağırlıklı olarak TFRS ve BOBİ FRS uygulayan şletmeler için uygulanabilecek bir hesap planına dönüştürülmüştür.

3. Literatür, Araştırma Kapsamı ve Yöntemi

Tablo 5, başlığında veya anahtar kelimesinde finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı, FRS hesap planı ya da FRSHP yazan makaleler dikkate alınarak oluşturulmuş, yıla (azalan) ve alfabetik (z-a) sıraya göre sıralanmıştır.

Tablo 5. Literatür Taraması

Yazar(lar)	Yıl	alışma Kapsamı
Uzun ve Uygur	2023	Finansal araçların FRSHP taslağı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi
Uzun	2023	Pasif hesaplarının FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Özulucan ve Doğan	2023	Stoklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin FRSHP taslağına göre muhasebeleştirilmesi
Koçakoğlu	2023	Üretim maliyetlerinin FRSHP taslağı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi
Utku	2022	Özkaynak hesaplarının FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Karacan ve Albeni	2022	Karşılık hesaplarının FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Dızman	2022	FRSHP taslağındaki finansal yatırımlar ile TDHP'deki menkul kıymetlerin karşılaştırılması
Dızman	2022	Mali duran varlıkların FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Karcıoğlu vd.	2021	Gelir ve gider hesaplarının FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Göktürk	2021	FRSHP'ye geçiş sürecinde büyükbaş hayvan ticaret şletmeleri için muhasebe kayıt örnekleri
Doğan	2021	Nakit ve nakit benzerlerinin FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Coşkun	2021	FRSHP taslağındaki nakit ve nakit benzerleri grubunun incelenmesi
Ataman ve Gökçen	2021	FRSHP taslağı ile TDHP'deki bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması
Arzova ve şahin	2021	Kiralama işlemlerinin FRSHP taslağına göre raporlanması
Özbek ve Badem	2020	Kâr veya zarar tablosu hesaplarının FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Öztürk ve Babaoğlu	2020	FRSHP'den (taslak) sağlanacak faydaların TFRS ve BOBİ FRS açısından değerlendirilmesi
Kablan	2020	FRSHP taslağı ile TDHP'nin karşılaştırılması
Gökçen ve Ataman	2020	Üretim maliyeti hesaplarının FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Turan ve Bayram	2019	FRSHP taslağının muhasebe sistemi içerisindeki yeri, önemi ve TDHP ile karşılaştırılması
Önal ve Kılıç	2019	FRSHP taslağı ile TDHP'nin karşılaştırılması
Özbek	2019	Maliyet hesaplarının FRSHP taslağı ile TDHP açısından karşılaştırılması
Akdoğan	2019	FRSHP taslak metninin mevcut hesap planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi

Tablo 5'te görüldüğü üzere FRSHP ile ilgili olarak yapılan çalışmaların tamamı taslak metin doğrultusunda yapılmıştır. Söz konusu 22 çalışmadan 14'ü belirli bir hesap gurubunun ya da hesabın taslak çerçevesinde incelenmesi ve TDHP ile karşılaştırılması, 4'ü taslağın TDHP ile genel olarak karşılaştırılması, 4'ü de belirli bir konunun taslak çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Literatürde yer alan çalışmalardan farklı olarak bu alışma, KGK tarafından Temmuz 2024'te yayımlanan FRSHP'nin nihai metni temel alınarak oluşturulmuştur. FRSHP'nin taslak ile nihai metni arasında kurum tarafından da belirtilen birçok farklılık bulunmaktadır. Bu nedenle bu çalışmanın FRSHP'nin nihai halini temel alan ilk çalışma olması nedeniyle önem arz ettiğini ifade etmek mümkündür.

Araştırmaya ilişkin kapsam ve yöntem aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- ✓ **Araştırma kapsamı:** Türkiye’deki hesap planı düzenlemeleri
 - MSUGT içerisindeki TDHP (1992) ile sonrasında yapılan güncellemeler
 - KGK tarafından yayımlanan FRSHP (2024)
- ✓ **Araştırma yöntemi:** Nitel, doküman incelemesi yöntemi ve durum saptayıcı analiz

Araştırmanın kapsamına Türkiye’deki hesap planı düzenlemeleri alınmıştır. Bunlardan ilki yaklaşık otuz senedir uygulanmakta olan ve MSUGT içerisinde yer alan TDHP’dir. Bir diğeri ise nihai halini alan ve 2024 yılında yayımlanan FRSHP’dir. Çalışmada, ortaya konan araştırma sorularının cevaplandırılması için nitel bir araştırma gerçekleştirilmiş olup bu doğrultuda kapsama alınan belgeler doküman incelemesi yöntemi ile incelenmiştir. İnceleme sürecinde ise durum saptayıcı analiz gerçekleştirilmiştir.

4. FRSHP & TDHP Karşılaştırması

Bu bölümde, 2024 Temmuz ayı itibariyle uygulanmaya başlayacak olan FRSHP ile 1994 yılından itibaren işletmeler tarafından kullanılan TDHP muhtelif yönlerden karşılaştırılmaktadır. Yapılacak olan karşılaştırmalar özetle şunlardır (İSMMM, 2005; KGK, 2024b; T. C. Resmi Gazete, 1992):

- ✓ Hesap sınıflarının ve hesap gruplarının karşılaştırılması ve yorumlanması,
- ✓ Hesapların genel olarak değerlendirilmesi.

Yukarıda da belirtildiği üzere FRSHP ve TDHP’de yer alan hesap sınıfları ve hesap grupları detaylı olarak karşılaştırılmakta ve yorumlanmaktadır. Hesaplar ise detaylı bir şekilde kalem kalem ele alınmamakta onun yerine hesap planında yaşanan değişim genel hatları itibariyle yorumlanmaktadır.

Bu bölümde yapılan yorumlamalarda, FRSHP’de yer alan hesap sınıflarının, hesap gruplarının ve hesapların TDHP’deki hesap sınıflarına, hesap gruplarına ve hesaplara göre değişimi ele alınmıştır. Bir başka ifade ile yeni olarak ifade edilen hesap planının geçmişten beri kullanılmakta olan ve eski olarak ifade edilebilen hesap planına göre değişen ve yenilenen çeşitli kısımları incelenmiş ve yorumlaya (*bkz. gri tablolar*) tabi tutulmuştur.

4.1. FRSHP & TDHP: Hesap Sınıfları Karşılaştırması

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı içerisinde yer alan hesap sınıflarının Tekdüzen Hesap Planı içerisindeki hesap sınıfları ile karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan görünüm Tablo 6’da verilmektedir.

Tablo 6. FRSHP & TDHP Karşılaştırması: Hesap Sınıfları

		FRSHP	TDHP
Hesap Sınıfı	1	Dönen Varlıklar	Dönen Varlıklar
	2	Duran Varlıklar	Duran Varlıklar
	3	Kısa Vadeli Yükümlölükler	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
	4	Uzun Vadeli Yükümlölükler	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
	5	Özkaynaklar	Özkaynaklar
	6	Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları	Gelir Tablosu Hesapları
	7	Maliyet Hesapları	Maliyet Hesapları
	8	Döneme İlişkin Diğeri Kapsamlı Gelirler (Giderler) ve Serbest Hesaplar	(Serbest)
	9	Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları (Nazım Hesaplar)	Nazım Hesaplar
	0	-	(Serbest)

Tablo 6’da görölüdüğü üzere FRSHP hesap sınıflarının TDHP hesap sınıfları ile aralarında büyük değişiklikler bulunmamakta, tüm hesap sınıfları temel özellikleri itibariyle benzer durumda yer almakta iken sadece isim değişiklikleri bulunmaktadır. 1, 2, 5 ve 7 numaralı hesap sınıflarında hem temel özellikler hem de isim açısından aynı iken 3, 4, 6, 8 ve 9 numaralı hesap sınıflarının ise isimlerinde değişiklikler yapılmıştır. İlgili değişikliklere ve aynı kalan durumlara ilişkin ifade edilebilecek temel noktalar şunlardır:

- ✓ Dönen Varlıklar, Duran Varlıklar, Özkaynaklar ve Maliyet Hesapları isimli hesap sınıflarında numara ve isim olarak herhangi bir değişiklik yaşanmamıştır.
- ✓ 3 ve 4 numaralı hesap sınıfına ilişkin TDHP’deki *Yabancı Kaynaklar* ifadesi FRSHP’de *Yükümlülükler* olarak; 6 numaralı hesap sınıfına ilişkin TDHP’deki *Gelir Tablosu* ifadesi ise FRSHP’de *Kâr veya Zarar Tablosu* olarak değiştirilmiştir.
- ✓ TDHP’de 8 numarada yer alan ve Serbest olarak ifade edilen hesap sınıfı FRSHP’de *Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)* ve *Serbest Hesaplar* olarak yer almıştır.
- ✓ TDHP’de 9 numarada Nazım Hesaplar isimli hesap sınıfı, FRSHP’de *Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları (Nazım Hesaplar)* ismi ile yer almaktadır.
- ✓ TDHP’de 0 numaralı hesap Serbest olarak tanımlanırken FRSHP’de 0 numara için herhangi bir tanımlama yapılmamıştır.

Özetle, FRSHP ile hesap sınıflarının numaralarında değişiklik olmamış, sadece bazı hesap sınıflarının isimlerinde değişiklik yapılmıştır. Hesap sınıflarında çok büyük değişiklikler olmasa da hesap sınıflarının içerisinde yer alan hesap grupları ile hesaplarda önemli değişiklikler gerçekleşmiştir. Söz konusu değişikliklere ilişkin temel bulgulara çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilmektedir.

4.2. FRSHP & TDHP: Hesap Grupları Karşılaştırması

Hesap sınıfları içerisinde yer alan hesap gruplarının değişimine bir başka ifade ile FRSHP ile TDHP’de yer alan hesap gruplarının karşılaştırılmasına bakmadan önce her iki hesap planında yer alan hesap gruplarının hesap sınıfları bazındaki ve toplamdaki sayısı incelenmiş ve bunun sonucunda Tablo 7’deki görünüm ortaya çıkmıştır.

Tablo 7. FRSHP & TDHP Karşılaştırması: Hesap Grupları Sayısı

		Hesap Grubu Sayısı				Değişim (Dolu Hesap) (Sayısal Değişim)
		FRSHP		TDHP		
		Dolu	Boş	Dolu	Boş	
Hesap Sınıfı	1	11	1	8	2	+3
	2	13	0	8	2	+5
	3	12	1	9	1	+3
	4	11	1	7	3	+4
	5	9	1	6	4	+3
	6	12	0	10	0	+2
	7	11	0	10	0	+1
	8	10	0	0	*	+10
	9	0	*	0	*	-
	0	-	-	0	*	-
Toplam		89	4	58	12	+31

* İlgili düzenlemelerde söz konusu hesap sınıfı için hesap grupları tanımlanmadığından dolayı boş hesap grupları sayısı hakkında herhangi bir değerlendirme yapılmamıştır.

Hesap grubu sayısının elde edilmesinde; FRSHHP’de bazı hesap grubu numaralarında iki ayrı hesap grubu isminin yer almasından dolayı bu özellikteki hesap grubu sayısı iki olarak dikkate alınmıştır. Örneğın, FRSHHP’de 11, 20, 39 ve benzeri numaralı hesap grubunda iki ayrı hesap grubu ismi ile yer aldığından hesap grubu sayısı iki olarak sayılmıştır. Ayrıca FRSHHP’de 8 numaralı hesap sınıfında Serbest Hesaplar olarak tanımlanan 84-89 numaralı hesap grubu, altı adet hesap grubu olarak dikkate alınmıştır.

Tablo 7’de de görüldüğü üzere FRSHHP’deki hesap grubu sayısı 89 olarak belirlenmiştir. TDHP’de ise bu sayı 58’dir. Hesap grupları sayısında yaşanan +31’lik (%53,45’lik artış) değişimin aşağıda sayılan farklılıklardan kaynaklandığını ifade etmek mümkündür:

✓ 11, 19, 20, 24, 28, 30, 37, 39, 40, 48 numaralı hesap gruplarında yeni hesap grubu isimleri ile aynı hesap grubu numarasında ikili hesap gruplarının oluşturulması,

✓ 14, 20, 21, 45, 46, 51, 55, 56, 64, 65, 70, 80, 81, 82, 83, 84-89 numaralı hesap gruplarına yeni hesap grubunun eklenmesi ve

✓ TDHP’de yer alan hesap gruplarının FRSHHP’de yer almaması veya yer aldığı gruplandırmalarının değiştirilmesidir.

Tablo 7’den hareketle FRSHHP’de yer alan hesap gruplarının yorumlanmasında kullanılacak olan kavramlar aşağıda yer alan anlamları ifade etmektedir:

✓ **Yeni hesap grubu**; özelliğı ve/veya ismi itibariyle TDHP’de olmayan FRSHHP ile oluşturulan hesap grubunu temsil etmektedir.

✓ **Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi**; TDHP ve FRSHHP’de aynı hesap grubu numarasında aynı hesap grubu ismi ile yer alan hesap grubunu ifade etmektedir.

✓ **Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi**; TDHP ve FRSHHP’de aynı hesap grubu numarasında yer alan ancak FRSHHP ile hesap grubu ismi değişen hesap grubunu temsil etmektedir.

✓ **Farklı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi**; TDHP’de yer alan hesap grubunun FRSHHP’de aynı hesap grubu ismi ile farklı hesap grubu numarasında yer almasını ifade etmektedir.

✓ **Farklı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi**; TDHP’de yer alan hesap grubunun FRSHHP’de farklı hesap grubu ismi ile farklı hesap grubu numarasında olmasını temsil etmektedir.

✓ **Boşta yer alan hesap grubu**; FRSHHP’de boş bırakılan grubu ifade etmektedir.

➤ **1 No’lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları**

1 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

✓ 4 yeni hesap grubu (11, 14, 17, 19) eklenmiştir. 11 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Türev Araçlar*, 19 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar* hesap grubu kastedilmektedir.

✓ Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 4 hesap grubu (12, 13, 15, 19) bulunmaktadır. 19 numaralı hesap grubu numarasından aynı hesap grubu ve ismi ile *Diğer Dönen Varlıklar* hesap grubu kastedilmektedir.

✓ Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 3 hesap grubu (10, 11, 18) yer almaktadır. 11 numaralı hesap grubu numarasından aynı hesap grubu, farklı hesap grubu ismi ile *Finansal Yatırımlar* hesap grubu kastedilmektedir.

✓ Her iki düzenlemede de boşta 1 hesap grubu (16) bulunmaktadır.

- TDHP’de yer alan 10 numaralı hesap grubu olan *Hazır Değerler*, FRSHHP’de *Nakit ve Nakit Benzerleri*; 11 numarada yer alan *Menkul Kıymetler*, FRSHHP’de *Finansal Yatırımlar*; 18 numarada yer alan *Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları*, FRSHHP’de *Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları* isimlerini almıştır.

- Diğer taraftan TDHP'deki 11 ve 19 numaralı hesap grupları FRSHHP'de iki farklı hesap grubu ismi ile yer almaktadır. Bunda TDHP'de olmayan *türev araçlar, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar* gibi hesapların eklenmesi etkili olmuştur. Ayrıca TDHP'deki 19 numaralı Diğer Dönen Varlıklar hesap grubu, FRSHHP'de de aynı hesap grubu numarasında yer almakla birlikte bu hesap grubu numarasına bir hesap grubu ismi daha eklenmiştir.
- Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin faaliyetlerini daha rahat bir şekilde izlemeleri için FRSHHP'de 17 numaralı *Canlı Varlıklar* hesap grubu (*Uzun vadeli hesap grubu: 27*) oluşturulmuştur.

➤ 2 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

2 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

✓ 4 yeni hesap grubu (20, 24, 27, 28) eklenmiştir. 20 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Türev Araçlar*, 24 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*, 28 numaralı hesap grubu numarasında ise yeni olarak *Ertelenmiş Vergi Varlığı* hesap grubu kastedilmektedir.

- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 4 hesap grubu (22, 23, 25, 29) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 2 hesap grubu (26, 28) yer almaktadır.
- ✓ Farklı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 1 hesap (21) bulunmaktadır.

- TDHP'de 24 numaralı hesap grubunda yer alan *Mali Duran Varlıklar*, FRSHHP'de 21 numaralı hesap grubunda *Ortaklıklardaki Yatırımlar* ismi ile yer almaktadır.
- TDHP'de olmayıp FRSHHP ile gelen hesap grupları; 20 (209) *Türev Araçlar*, 24 (245-249) *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*, 27 *Canlı Varlıklar* ve 28 (289) *Ertelenmiş Vergi Varlığı* hesap gruplarıdır.
- Şerefiye, özellikli ve önemli bir konuyu arz ettiğinden dolayı FRSHHP'de 26 numaralı hesap grubunun isminde de yer almaktadır. 26 numaralı hesap; TDHP'de *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, FRSHHP'de ise *Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar* ismi ile yer almaktadır.
- 28 numarada yer alan *Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları*, FRSHHP'de *Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları* ismini almıştır.
- FRSHHP'de 28 numaralı hesap gurubu numarasında yer alan *Ertelenmiş Vergi Varlığı* isimli hesap grubu, TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin kullanımı için oluşturulmuştur.

➤ 3 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

3 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

✓ 3 yeni hesap grubu (30, 34, 39) eklenmiştir. 30 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Türev Araçlardan Borçlar*, 34 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler*, 39 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler* hesap grubu kastedilmektedir.

- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 2 hesap grubu (32, 33) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 5 hesap grubu (30, 36, 37, 38, 39) yer almaktadır. 30 numaralı hesap grubu numarasından aynı hesap gurubu, farklı hesap grubu ismi ile *Finansal Yükümlülükler*, 36 numaralı hesap grubu numarasından *Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler*, 37 numaralı hesap grubu numarasından *Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları ve Karşılıklar*, 39 numaralı hesap grubu numarasından ise *Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler* hesap grubu kastedilmektedir.

- ✓ Farklı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 1 hesap grubu (35) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 1 hesap grubu (31) bulunmaktadır.

- TDHP'de yer alan 30 numaralı hesap grubu olan *Mali Borçlar*, FRSHHP'de *Finansal Yükümlülükler* ismini almıştır.
- TDHP'de olmayıp FRSHHP'deki 1 ve 2 numaralı hesap sınıflarına eklenen türev araçlar ile satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar hesap grubu, 3 ve 4 numaralı hesap sınıfında *Türev Araçlardan Borçlar* ismi ile

30 ve 40 numaralı hesap gruplarında; *Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlölükler* ismi ile 39 numaralı hesap grubunda yer almaktadır.

- Ayrıca TDHP’deki 34 numaralı *Alınan Avanslar* hesap grubu, FRSHP’de de farklı hesap grubu numarasında (35 numaralı hesap grubunda) yer almaktadır.
- TDHP’de 37 numaralı hesap grubu numarasındaki *Borç ve Gider Karşılıkları*, FRSHP’de yine aynı hesap grubu numarasında iki farklı hesap grubu ismi (37 (370-371) *Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlölük Karşılıkları* – 37 (372-379) *Karşılıklar*) ile yer almaktadır.
- TDHP’de 38 numaralı hesap grubu numarasındaki *Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları*, FRSHP’de yine aynı hesap grubu numarasında *Ertelenmiş* ibaresi eklenerek yer almaktadır.

➤ 4 No’lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

4 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

- ✓ 4 yeni hesap grubu (40, 44, 46, 48) eklenmiştir. 40 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Türev Araçlardan Borçlar*, 48 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Ertelenmiş Vergi Yükümlölüğü* hesap grubu kastedilmektedir.
- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 2 hesap grubu (42, 43) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 4 hesap grubu (40, 47, 48, 49) yer almaktadır. 40 numaralı hesap grubu numarasından aynı hesap grubu, farklı hesap grubu ismi ile *Finansal Yükümlölükler*, 48 numaralı hesap grubu numarasından ise *Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları* hesap grubu kastedilmektedir.
- ✓ Farklı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 1 hesap grubu (45) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 1 hesap grubu (41) bulunmaktadır.

- TDHP’de yer alan 40 numaralı hesap grubu olan *Mali Borçlar*, FRSHP’de *Finansal Yükümlölükler* ismini almıştır.
- Ayrıca TDHP’deki 44 numaralı *Alınan Avanslar* hesap grubu, FRSHP’de de farklı hesap grubu numarasında (45 numaralı hesap grubunda) yer almaktadır.
- TDHP’de 48 numaralı hesap grubu numarasındaki *Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları*, FRSHP’de yine aynı hesap grubu numarasında *Ertelenmiş* ibaresi eklenerek yer almakta ve ayrıca bu hesap grubu numarasına TFRS ve BOBİ FRS uygulayıcıları tarafından kullanılacak olan 48 (489) *Ertelenmiş Vergi Yükümlölüğü* isimli hesap grubu eklenmiştir.

➤ 5 No’lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

5 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

- ✓ 3 yeni hesap grubu (51, 55, 56) eklenmiştir.
- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 5 hesap grubu (50, 52, 57, 58, 59) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 1 hesap grubu (54) yer almaktadır.
- ✓ Boşta 1 hesap grubu (53) bulunmaktadır.

- TDHP’de yer boş bırakılan 51, 55 ve 56 numaralı hesap grupları FRSHP’de ihtiyaca uygun olarak (*sermaye katkıları, kapsamlı gelir, kapsamlı gider*) yeni hesaplar ile doldurulmuştur.
- FRSHP’de aynı hesap grubu numarasında (*54 numaralı hesap grubu*) farklı hesap grubu ismi ile yer alan *Kâr Yedekleri ve Fonlar*, TDHP’de *Kar Yedekleri* ismi ile yer almaktadır.
- FRSHP ile gelen 55 ve 56 numaralı hesap gruplarının, temel olarak TFRS ve BOBİ FRS’yi uygulayan şirketmeler tarafından kapsamlı gelir ve gider unsurlarının izlenmesinde kullanılacağı belirtilmektedir.

➤ 6 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

6 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

✓ 2 yeni hesap grubu (66, 68) eklenmiştir. 66 numaralı hesap grubu (*Finansal Gelirler*), içinde TDHP'de diğer hesap gruplarında yer alan bazı hesapları içerse de isminden ve TDHP'de yer almayan hesapları da içermesinden dolayı yeni oluşturulmuş bir hesap grubu olarak değerlendirilmiştir.

✓ Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 1 hesap grubu (62) bulunmaktadır.

✓ Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 6 hesap grubu (60, 61, 63, 64, 65, 69) yer almaktadır. 64 ve 65 numaralı hesap gruplarında farklı isimde iki yeni hesap grubu ismi (*Esas Faaliyetlerden ve Diğer Faaliyetlerden*) ile yer alırken bu hesap grupları TDHP'de tek hesap grubu ismi (*Diğer Faaliyetlerden Olağan*) altında bulunmaktadır.

✓ Farklı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 1 hesap grubu (67) yer almaktadır. FRSHHP'deki 67 numaralı hesap grubu içerisinde TDHP'deki 66 numaralı hesap grubunda yer alan iki hesaba ilaveten yeni sekiz hesap yer almaktadır.

▪ FRSHHP'de aynı hesap grubu numarasında farklı isim ile yer alan *60 Brüt Satış Hasılatı* ve *61 Satış Hasılatından Yapılan İndirimler (-)* hesap grupları, TDHP'de *60 Brüt Satışlar* ve *61 Satış İndirimleri (-)* isimleri ile yer almaktadır.

▪ TDHP'de olağandışı olarak tanımlanan ve isimlendirilen 67 ve 68 numaralı hesap grupları, standartlarda "herhangi bir gelir veya gider kaleminin olağandışı olarak sunulmaması" ilkesinden hareketle FRSHHP'de olağandışı olarak yer almaktadır. Bu tür faaliyetlerin, FRSHHP'de esas faaliyetlerin ya da diğer faaliyetlerin içerisinde yer alması uygun görölmektedir.

▪ Bazı hesap gruplarının sınıflandırılması ve isimlendirmesi; TDHP'de *diğer faaliyetlerden olağan ve olağandışı gelir (gider) / kar (zarar)*, FRSHHP'de ise *esas faaliyetlerden diğer ve diğer faaliyetlerden gelir (gider) / kazanç (zarar)* ayırımına göre yapılmıştır.

▪ TDHP'deki 66 numaralı *Finansman Giderleri (-)* hesap grubu, FRSHHP'de 67 numaralı hesap grubunda daha fazla hesap ile *Finansal Giderler (-)* ismi ile yer almaktadır.

▪ FRSHHP'de yer alan yeni hesap gruplarından biri *68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları* isimli hesap grubudur. Söz konusu hesap grubunun, sadece TFRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılabileceği ifade edilmektedir.

➤ 7 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

7 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

✓ 1 yeni hesap grubu (70) eklenmiştir. 70 numaralı hesap grubu numarasından yeni olarak *Maliyet Oluşum Hesapları* hesap grubu kastedilmektedir.

✓ Aynı hesap grubu numarası ve aynı hesap grubu ismi ile 9 hesap grubu (70, 71, 72, 73, 74, 76, 77, 78, 79) bulunmaktadır. 70 numaralı hesap grubu numarasından aynı hesap grubu ve ismi ile *Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları* hesap grubu kastedilmektedir.

✓ Aynı hesap grubu numarası ve farklı hesap grubu ismi ile 1 hesap grubu (75) yer almaktadır.

▪ 7 numaralı hesap sınıfında; TDHP'de yer alan hesap grupları ile FRSHHP'de yer alan hesap grupları arasında büyük bir benzerlik bulunmaktadır. Farklılıklar; 70 numaralı hesap grubuna yeni bir hesap grubu isminin eklenmesi ve 75 numaralı hesap grubunun isminin değiştirilmesidir.

▪ FRSHHP'de aynı hesap grubu numarasında (*75 numaralı hesap grubu*) farklı hesap grubu ismi ile izlenen *Araştırma, Geliştirme ve Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi Giderleri*, TDHP'de *Araştırma ve Geliştirme Giderleri* ismi ile yer almaktadır. Hem hesap grubu ismindeki hem de grup içinde yer alan hesaplardaki farklılık, standartların araştırma ve geliştirme giderleri konusundaki yaklaşımdan ve grup içine maden kaynakları unsurunun eklenmesinden kaynaklanmaktadır.

➤ 8 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

8 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları karşılaştırıldığında řu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

✓ 4 yeni hesap grubu (80, 81, 82, 83) eklenmiştir.

- TDHP'de yer 8 numaralı hesap sınıfındaki tüm hesap grupları ve hesaplar serbest olarak tanımlanırken, FRSHHP'de bu hesap sınıfına özellikleri tanımlanan 4 yeni hesap grubu eklenmiş olup geriye kalan 6 hesap gurubu (84-89) ise serbest olarak tanımlanmıştır.
- FRSHHP'de 80, 81, 82 ve 83 numaralı hesap gruplarının, TFRS'yi uygulayan işletmeler tarafından; 84-89 arasındaki hesap gruplarının ise serbest olarak işletmeler tarafından kendi ihtiyaçları doğrultusunda kullanılabilceği ifade edilmektedir.

➤ 9 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

9 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları ve hesaplar; FRSHHP'de dipnotların hazırlanmasında finansal tablo dışı bilgi hesapları (*nazım hesaplar*) olarak kullanılırken TDHP'de ise bu hesap sınıfının nazım hesaplar için ayrıldığı ifade edilmektedir.

Ayrıca FRSHHP'de 9 numaralı hesap sınıfının işletmenin ihtiyaçlarına göre bölümlenip kullanılabilceği belirtilmekte ve aynı zamanda bu hesap sınıfı için örnek hesap grupları (*90 Teminat Mektupları, 91 Cirolar ve Kefaletler, 92 Garantiler, 93 Teminat ve Emanet Verilen Kıymetler, 94 Teminat ve Emanet Alınan Kıymetler, 95 Matrah Düzeltmeleri, 96 Menkul Kıymetler Cüzdanı, 97 Çıkarılmış Menkul Kıymetler, 98 Yabancı Paralı İşlemler, 99 Diğer Bilgiler*) verilmektedir.

➤ 0 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesap Grupları

0 numaralı hesap sınıfı; FRSHHP'de yer almamakta ve dolayısıyla tanımlanmamakta iken TDHP'de ise bu hesap sınıfı boş bırakılmış ve serbest olarak kullanılabilceği ifade edilmiştir.

4.3. FRSHHP & TDHP: Hesapların Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında FRSHHP'deki hesap sınıfları ve hesap grupları altında yer alan hesapların TDHP'ye göre nasıl bir değişim geçirdiğine dair temel noktalara değinilecektir. Öncelikle hesap sınıflarında yer alan hesap sayısındaki değişimler ve bilanço hesap gruplarında yer alan düzenleyici hesapların sayısındaki değişim tablolar yardımı ile incelenecektir. Daha sonra ise hesaplara ilişkin önem arz eden değişimler maddeler halinde analiz edilecektir.

FRSHHP ile TDHP'de yer alan hesaplara ait sayılar hesap sınıfı bazında, dolu, boş ve dolu hesap bazında değişim olarak Tablo 8'de gösterilmektedir. Hesap sayısının elde edilmesinde; kullanılan farklı hesap numaraları dikkate alınmıştır. Bir başka ifade ile hem FRSHHP'de hem de TDHP'de bazı hesaplar belirli numaralar arasına tahsis edilmiştir. Örneğin, THDP'de de 170-177 arasındaki hesaplar aynı hesap ismi ile yer almaktadır. Bu hesaplar, aynı hesap ismi ile 8 farklı hesap numarasını kapsamakta dolayısıyla bu aralıkta yer alan hesaplar bir hesap olarak değil sekiz hesap olarak dikkate alınmıştır. Bu durum aynı zamanda araştırmanın bir varsayımını temsil etmektedir. Tabloda elde edilen sayılarda kullanılan bir diğer varsayım, boş bırakılan hesap gruplarındaki hesapların dikkate alınmamasıdır. Örnek olarak, FRSHHP'deki 16 numaralı hesap grubu ya da TDHP'deki 14 numaralı hesap grubu gösterilebilir. Bu hesap grupları içerisinde herhangi bir hesap tanımlaması yapılmamıştır. Bu nedenle de burada hesap olmadığı varsayılmıştır. Boş hesap olarak sayılan hesaplar, hesap numarası tanımlanan ancak hesap ismi boş olan hesaplardır. Diğer bir ifade ile boş hesap ile ifade edilen sayılar, her iki düzenlemede de hesap kodu olarak sayılan ancak isimlendirilmeyen hesaplardır. Örnek olarak, FRSHHP'de yer alan 108 numaralı hesap ile TDHP'de yer alan 104 numaralı hesap verilebilir.

Toplam rakamlar ile ilgili olarak řu değerlendirmeleri de belirtmek gerekmektedir. FRSHHP'de 89 hesap grubu mevcuttur. Dolayısıyla da 890 hesap olması gerekmektedir, ancak toplamda dolu ve boş hesaplar toplandığında 700 hesap olduğu görölmektedir. Bu durum, 13 hesap grubunun aynı hesap gurubu numarasında ikili hesap grubu tanımlaması yapılmasından ve 84-89 numaralı 6 hesap grubuna ilişkin herhangi bir hesap tanımlaması yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Bu 19 hesap grubunda yer alan 190 hesap düşöldükten sonra geriye 700 hesap kalmaktadır. TDHP'de ise 58 hesap grubu mevcuttur, dolayısıyla da 580 hesap olması gerekmektedir. Dolu ve boş hesaplara bakıldığında 580 hesap vardır.

Tablo 8. FRSHP & TDHP Karşılaştırması: Hesap Sayısı

		Hesap Sayısı				Değişim (Dolu Hesap) (Sayısal)	Değişim (Dolu Hesap) (Oransal)
		FRSHP		TDHP			
		Dolu	Boş	Dolu	Boş		
Hesap Sınıfı	1	74	16	54	26	+21	~ +%39
	2	83	17	56	24	+27	~ +%48
	3	58	32	47	43	+11	~ +%23
	4	45	45	27	43	+18	~ +%67
	5	56	34	19	41	+37	~ +%195
	6	74	26	42	58	+32	~ +%76
	7	56	44	40	60	+16	+%40
	8	33	7	0	*	+33	-
	9	0	*	0	*	-	-
	0	-	-	0	*	-	-
Toplam		479	221	285	295	+194	~ +%68

* İlgili düzenlemelerde söz konusu hesap sınıfı için hesap tanımlanmadığından dolayı boş hesap sayısı hakkında herhangi bir değerlendirme yapılmamıştır.

Tablo 8’de de görüldüğü üzere TDHP’de 285 olan hesap sayısı FRSHP’de %68 artış (194 yeni hesap) göstererek 479’a ulaşmıştır. Bu artışa dair öne çıkan noktalar şunlardır:

✓ Hesap sayısındaki en çok artış hem sayısal (+37) hem de oransal (+%195) olarak 5 numaralı hesap sınıfında (Özkaynaklarda) yaşanmıştır. Bunun en önemli nedeni, FRSHP ile bu hesap sınıfına eklenen diğer kapsamlı gelir ve gider (özkaynaklarda birikmiş gelir ve giderler) hesaplarını içeren 55 ve 56 numaralı hesap gruplarıdır. Bununla birlikte sermaye katkıları, kâr yedekleri ve fonlar, geçmiş yıllar kârları ile zararları hesap gruplarına eklenen yeni hesaplar 5 numaralı hesap sınıfındaki hesap sayısı artışında etkili olmuştur.

✓ Hesap sayısındaki en az artış hem oransal (+%23) hem de sayısal (+11) olarak 3 numaralı hesap sınıfında (Kısa Vadeli Yükümlülükler) gerçekleşmiştir. Bu hesap sınıfında her iki düzenlemede yer alan hesap gruplarında fazla bir değişimin olmaması, bu durumun nedeni ile olarak ifade edilebilir.

✓ Hesap sayısındaki en büyük ikinci artış oransal (+%76) olarak 6 numaralı hesap sınıfında (Kâr veya Zarar Tablosu) yaşanmıştır. Söz konusu artışta; durdurulan faaliyetler, esas faaliyetler ve diğer faaliyetler, finansal giderler, finansal gelirler vb. unsurlarına ilişkin hesapların eklenmesinin ve satışların maliyeti hesap grubuna getirilen yeni hesapların etkili olduğu ifade edilebilir.

✓ Hesap sayısındaki en büyük üçüncü artış oransal (+%67) olarak 4 numaralı hesap sınıfında (Uzun Vadeli Yükümlülükler) gerçekleşmiştir. Türev araçlar, devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmeleri, ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler, karşılıklar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile ilgili borç hesapları bu artışta önemli role sahiptirler.

✓ 1 numaralı hesap sınıfında (Dönen Varlıklar) gerçekleşen değişimler; nakit benzerleri, muhtelif ölçüm yöntemleri ile izlenen finansal yatırımlar, türev araçlar, muhtelif ticari alacaklar, devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmeleri, canlı varlıklar ile ilgili varlık hesaplarından kaynaklanmaktadır.

✓ 2 numaralı hesap sınıfında (Duran Varlıklar) gerçekleşen değişimler; muhtelif ölçüm yöntemleri ile izlenen finansal yatırımlar, türev araçlar, muhtelif ticari alacaklar, devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmeleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar ve ertelenmiş vergi varlığı ile ilgili varlık kalemleri hesaplarından kaynaklanmaktadır.

✓ 3 numaralı hesap sınıfında (Kısa Vadeli Yükümlölükler) gerçekleşen değişimler; türev araçlar, devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmeleri, ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlölükler, karşılıklar ve satış amaçlı sınıflandırılan gruplar ile ilgili borç hesaplarından kaynaklanmaktadır.

✓ 8 numaralı hesap sınıfında da FRSHHP’de döneme ilişkin diğer kapsamlı gelir ve gider hesaplarına bağlı olarak sayısal olarak büyük bir artış olmakla birlikte TDHP’de bu hesap sınıfında herhangi bir hesap tanımlaması yapılmaması da etkilidir.

Bulunduğu hesap sınıfının muhasebeleştirme kurallarının tersi şekilde çalışan ve yer aldığı hesap grubundaki bazı hesap ya da hesapları düzenleyici niteliğe sahip hesaplar, düzenleyici hesap olarak hesap planında aktif ya da pasif tarafta yer almakta ve hesap isimlerinin sonunda (-) ibaresini taşımaktadırlar. Düzenleyici hesapların FRSHHP ve TDHP’deki dağılımları ve değişimi Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9. FRSHHP & TDHP Karşılaştırması: Düzenleyici Hesap Sayısı

		Düzenleyici Hesap Sayısı		
		FRSHHP	TDHP	Değişim
Hesap Sınıfı	1	13	9	+4
	2	19	16	+3
	3	4	5	-1
	4	3	4	-1
	5	10	3	+7
Toplam		49	37	+12

Yaklaşık %32’lik artış yaşanan düzenleyici hesaplara ilişkin dair şunlar ifade edilebilir:

✓ FRSHHP ile gelen yeni hesaplara ilişkin ortaya çıkan karşılık hesaplarının (109, 143, 144, 177, 207, 515, 599 numaralı hesaplar gibi) varlığı,

✓ TDHP’de yer alan bazı düzenleyici hesapların (kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri, birikmiş tükenme payları hesapları gibi) FRSHHP’de yer almaması ve

✓ TDHP’de yer alan bazı düzenleyici hesapların (iştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı, bağlı ortaklıklar sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı, diğer mali duran varlıklar karşılığı ile bu unsurlara ait sermaye taahhütleri) FRSHHP’de tek hesapta (ortaklıklardaki yatırımlar değer düşüklüğü karşılıkları ile ortaklıklardaki yatırımlar sermaye taahhütleri) toplanmasının bu değişimi ortaya çıkardığı ifade edilebilir.

Düzenleyici hesaplara ilişkin söz konusu artış ile yaşanan değişimlerden biri de TDHP’de yer alan düzenleyici hesapların FRSHHP’de hesap numaralarının ve/veya isimlerinin de farklılaşmasıdır. Örneğin, muhtelif hesap gruplarında yer alan TDHP’deki *reeskont* ile ilgili hesaplar FRSHHP’de *ertelenmiş vade farkı gelirleri/giderleri* hesapları içerisinde yer almaktadır.

FRSHHP’de yer alan hesapların TDHP’deki hesaplara göre değişimi ile ilgili diğer hususları aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür:

✓ FRSHHP ile hesap planına TDHP’de olmayan birçok **yeni hesap** eklenmiştir. Aşağıda yer alan hesaplar ile kısıtlı olmamak kaydıyla bu hesaplardan bazıları şunlardır:

- 104 Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-),
- 105 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Alacaklar,
- 119 ve 209 Türev Araçlar,
- 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri,
- 170 ve 270 Tarla Bitkileri, 171 Bahçe Bitkileri,
- 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı,
- 309 ve 409 Türev Araçlardan Borçlar,
- 323 Kredi Kartıyla Yapılan Alımlardan Borçlar,

- 378 ve 478 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları,
- 397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlölükler,
- 489 Ertelenmiş Vergi Yükümlölüğü,
- 510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları,
- 544 Girişim Sermayesi Fonu,
- 562 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (\pm),
- 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-),
- 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları,
- 657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-),
- 680 Durdurulan Faaliyetler–Net Satış Hasılatı,
- 697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı (\pm),
- 704 Canlı Varlık Üretim Hesabı,
- 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı,
- 810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları (\pm) vb. hesaplar.

✓ FRSHP’de TDHP ile **aynı hesap numarası ve aynı hesap ismine** sahip hesaplar yer almaktadır. Bu hesaplardan bazıları şunlardır:

- 100 Kasa, 101 Alınan Çekler, 102 Bankalar,
- 121 ve 221 Alacak Senetleri,
- 150 İlk Madde ve Malzeme,
- 181 Gelir Tahakkukları,
- 250 Arazi ve Arsalar, 252 Binalar,
- 300 ve 400 Banka Kredileri,
- 391 Hesaplanan KDV,
- 500 Sermaye, 590 Dönem Net Kârı,
- 600 Yurt İçi Satışlar, 601 Yurt Dışı Satışlar,
- 632 Genel Yönetim Giderleri (-),
- 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı,
- 799 Üretim Maliyet Hesabı vb. hesaplar.

✓ FRSHP’de **aynı hesap numarası ve farklı hesap ismine** sahip hesaplar bulunmaktadır. Bu hesaplardan bazıları şunlardır:

- 180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler (TDHP: Gelecek Aylara Ait Giderler) ve 280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler (TDHP: Gelecek Yıllara Ait Giderler),
- 380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler (TDHP: Gelecek Aylara Ait Gelirler) ve 480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler (TDHP: Gelecek Yıllara Ait Gelirler),
- 520 Pay İhraç Primleri (TDHP: Hisse Senetleri İhraç Primleri),
- 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) (TDHP: Satılan Hizmet Maliyeti (-)),
- 762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları (TDHP: Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı) vb. hesaplar.

✓ FRSHP’de **farklı hesap numarası ve aynı hesap ismine** sahip hesaplar mevcuttur. Bu hesaplardan bazıları şunlardır:

- 125 Diğer Ticari Alacaklar (TDHP: 127),
- 188 Sayım ve Tesellüm Noksanları (TDHP: 197),
- 260 Şerefiye (TDHP: 261), 261 Haklar (TDHP: 260),
- 334 Alınan Depozito ve Teminatlar (TDHP: 326),
- 485 Gider Tahakkukları (TDHP: 481),

- 551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (TDHP: 522),
- 699 Dönem Net Kâr veya Zararı (\pm) (TDHP: 692) vb. hesaplar.

✓ FRSHP’de **farklı hesap numarası ve farklı hesap ismine** sahip hesaplar bulunmaktadır. Bu hesaplardan bazıları şunlardır:

- 107 Nakit Benzeri Diğer Varlıklar (TDHP: 108 Diğer Hazır Değerler),
- 210 İştiraklerdeki Yatırımlar (TDHP: 242 İştirakler),
- 374 Gider Karşılıkları (TDHP: 373 Maliyet Giderleri Karşılığı),
- 407 Diğer Finansal Yükümlölükler (TDHP: 409 Diğer Mali Borçlar),
- 548 Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar (TDHP: 549 Özel Fonlar),
- 642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri (TDHP: 643 Komisyon Gelirleri) vb. hesaplar.

✓ Ayrıca her iki hesap planında da **boşta yer alan hesaplar** da yer almaktadır.

Yukarıda FRSHP ile TDHP’ye göre aynı kalan ya da farklılık arz eden hesaplara ilişkin genel değerlendirme dişında řu noktaları da ifade etmek mümkündür:

✓ TDHP’de bazı hesapların alt hesaplarında izlenebilen unsurlar, FRSHP ile kendine ait hesaplarda izlenebilmektedir. Örneğin, TDHP’de 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabının alt hesaplarında izlenebilen hizmetten çekme, restorasyon ile yeniden yapılandırma karşılıkları gibi unsurlar FRSHP’de kendilerine ait hesaplarda; 377 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar, 378 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları hesaplarında izlenebilmektedir.

✓ TDHP’de türlerine göre ele alınan bazı hesap grupları ve hesaplar, FRSHP’de ölçüm yöntemlerine göre sınıflandırılmaktadır. Örneğin, TDHP’de 11 Menkul Kıymetler hesap grubundaki hesaplar türlerine göre hisse senetleri, özel ya da kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları olarak hesaplarda yer alırken FRSHP’de 11 Finansal Yatırımlar hesap grubunda türlerine göre değil ölçüm yöntemlerine (*maliyet, itfa edilmiş maliyet, gerçeğe uygun değer gibi*) göre hesaplarda yer almaktadır. Ayrıca söz konusu hesap grubu ve hesapların uzun vadeli kısmı TDHP’de yer almazken FRSHP’de 20 numaralı hesap grubunda yer almaktadır.

✓ TDHP’ yer almayan, standartlarda (TFRS, BOBİ FRS) yer alan ilkeler ışığında FRSHP’ye eklenen bazı hesap grupları ve hesaplar bulunmaktadır. Örneğin;

- Türev araçlar ile ilgili varlık ve yükümlölük hesapları (119, 209, 309, 409 numaralı hesaplar),
- Devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmeleri ile ilgili hesap grupları ve hesaplar (14, 24, 34, 44 numaralı hesap grupları ve içerisinde yer alan ilgili hesaplar),
- Canlı varlıklar ile ilgili hesap grupları ve hesaplar (17, 27 numaralı hesap grupları ve içerisinde yer alan ilgili hesaplar),
- Satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar ve bunlara ilişkin yükümlölükler (196-199 ve 396-399 arasındaki hesaplar),
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller (245-249 arasındaki hesaplar),
- Ertelenmiş vergi varlığı/yükümlölüğü (289, 489) ile ertelenmiş vergi geliri/gideri, (692, 696 numaralı hesaplar),
- Kapsamlı gelir/gider unsurları (*öz kaynaklarda birikmiş gelirler/giderler*) (55, 56 numaralı hesap grupları ve içerisinde yer alan ilgili hesaplar),
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin unsurlar (68 numaralı hesap grubu içerisindeki ve 694-697 arasındaki hesaplar),
- Döneme ilişkin diğer kapsamlı gelirler/giderler (80, 81, 82, 83 numaralı hesap grupları ve içerisinde yer alan ilgili hesaplar)

5. Sonuç

Türkiye’de 1 Ocak 1994’te uygulanmak üzere 26 Aralık 1992 tarihinde 21447 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren MSUGT ile işletmelerin gündemine gelen Tekdüzen Hesap Planı, yıllarca hem işletmeler hem de işletme ilgilileri için önemli bir muhasebe ve raporlama aracı olarak kullanılmıştır. Yıllar içerisinde muhasebe ve finansal raporlama konusunda dünyadaki özellikle de Avrupa’daki gelişmelere uyum sağlamak adına muhtelif düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi olarak uluslararası düzenlemelere paralel olarak yürürlüğe konan TMS/TFRS seti gösterilebilir. Bu set ile Türkiye’ye özgü olarak çıkarılan BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de Türkiye’de muhasebe ve finansal raporlama alanındaki önemli aşamalarıdır. Bu gelişmeler doğrultusunda yıllar içerisinde değişen işletme faaliyetlerinin ortaya çıkardığı yeni enstrümanlar ile standartların getirdiği ilkelere yönelik ihtiyaç duyulan yeni hesap kalemleri için TDHP’nin bazı noktalarda yetersiz kaldığı ifade edilmiştir. Bu durum ise yeni bir hesap planı düzenlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Farklı bir açıdan değerlendirildiğinde, bahsi geçen raporlama çerçevelerinin kayıt bazlı olmadığı raporlama bazlı olduğu için yeni bir hesap planına ihtiyaç olmadığı, bunun yerine TDHP’de iyileştirmeler yapılmasının daha doğru olacağı, yeni hesap planının uygulamada ikili bir yapı oluşturularak karmaşıklığa yol açabileceği görüşü de bazı akademisyenler ve uygulayıcılar tarafından dile getirilmektedir.

Yeni hesap planı gerekliliğine cevaben KGK, gelen talepler sonucunda ve Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) kendisine verilen yetki çerçevesinde bir çalışma başlatmıştır. TTK’da ifade edilen “dürüst resim ilkesi” çerçevesinde gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda 2018 yılında taslak oluşturulmuş ve kamuoyunun görüşüne açılmıştır. İlk başta ulusal düzeyde geçerli tüm finansal raporlama çerçeveleri için kullanılacak yeni hesap planı, 2024’teki nihai hali ile TFRS ve BOBİ FRS’yi uygulayan işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde yayımlanmıştır. Çalışmada detaylı olarak anlatılan unsurların özeti ile FRSHP’nin getireceği birtakım değişiklikleri aşağıdaki gibi ifade etmek ve yorumlamak mümkündür:

✓ TDHP’ye göre FRSHP ile hesap planına birçok yeni hesap grubu ve hesap eklenmiş, bununla birlikte TDHP ile aynı ya da farklı hesap numarasında aynı ya da farklı hesap isimlerinde hesaplar FRSHP’de yer almıştır. Bu durumun etkisi TDHP’ye göre FRSHP’de +31’lik (+%53) hesap grubu ile +194’lük (+%68) hesap sayısı artışı şeklinde kendine göstermektedir.

✓ Yeni eklenen ya da değişen hesap grupları ve hesaplara bağlı olarak FRSHP ile işletmelerin hazırladıkları finansal tabloların biçimsel yapısı da değişime uğramış olup TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre hazırlanacak finansal tablo örnekleri de KGK tarafından işletmelere ve ilgililere sunulmuştur. Diğer taraftan FRSHP’ye uygun yapılacak defter kayıtlarındaki ve bunlardan hareketle hazırlanacak olan finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluk, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik özellikleri artacaktır.

✓ FRSHP ile değişen finansal tabloların biçimsel yapısı neticesinde işletmelerin hazırladıkları finansal tabloların analizinde daha önceden kullanılan yöntemler ve oranlarda da değişiklikler yaşanacaktır. Ayrıca FRSHP’de yer alan yeni hesap kalemleri, yeni finansal oranların ortaya çıkmasına da neden olacaktır. Bu durumun, konu hakkındaki araştırmacılar için yeni bir çalışma alanı oluşturması beklenmektedir.

✓ FRSHP ile birlikte TFRS’ye uygun finansal tabloların XBRL (*eXtensible Business Reporting Language - Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili*) formatında analize uygun şekilde işletme ilgilileri ile paylaşılmasını sağlamak için kullanılan TFRS Taksonomisinin güncellenerek daha rahat bir şekilde uygulanabilmesi sağlanacaktır. Aynı zamanda bu durum, finansal tabloların bilgisayar ortamında işlenerek finansal analizlerde kullanılması amacıyla KGK tarafından hazırlanan Elektronik Finansal Raporlama (EFR) projesini de daha iyi bir seviyeye taşıyacaktır. Bunların neticesinde, finansal tablo kullanıcıları için ortaya çıkan yeni hesap planı neticesinde anlık olarak daha doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir analizlerin yapılabilmesi sağlanacaktır.

✓ TDHP’deki hesapların uyumlu olarak birlikte çalıştığı MSUGT’de yer alan muhasebe temel kavramları, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunumu ile ilgili ilkelerin FRSHP’deki yansımalarının FRSHP’nin standartlara uygun olarak hazırlanmasından hareketle TFRS’de “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” ile “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu”, BOBİ FRS’de ise “Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” içerisinde yer alan ilkeler olduğu ifade edilebilir. Nitekim FRSHP’nin içerisinde de bu husus “Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin ilk kayda alımı, ölçümü ve kayıtlardan çıkarılması uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesindeki hükümler uygulanarak yapılır.” ifadesi ile açıklanmaktadır.

✓ Daha önceden alt hesaplarda ya da her işletmenin farklı boş hesaplarda izledikleri muhtelif işlemlerin FRSHP ile standartlaştırılması sayesinde FRSHP’ye göre yapılacak kayıtların denetiminde ve hesap incelemelerinde, incelemede bulunanlar açısından daha kolay ve net bilgiye ulaşılabileceği, daha iyi bir denetimin gerçekleştirilebileceği öngörülebilir.

✓ FRSHP öncesinde TMS/TFRS veya BOBİ FRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanması sürecinde dönem sonunda yapılan düzeltme işlemlerine gerek kalmayacak olup işletmeler dönem içinde FRSHP ile tuttıkları muhasebe kayıtlardan herhangi bir dönüştürme işlemine gerek kalmadan ilgili standart setine ait finansal tabloları oluşturabileceklerdir.

FRSHP ile yukarıda söz edilen değişimler, bu hesap planının birebir uygulayıcıları olacak olan muhasebe meslek mensupları, uygulayıcıları yetiştirenler olan eğitimciler, muhasebe ile ilgili ders ve eğitimsel ilişkilere ilişkin müfredatlar, muhasebe sistemleri içerisinde kullanılan programlar, hesap planının çıktıları ile karar alacak ilgililer olan yatırımcılar, kredi verenler gibi benzeri gruplar/içerikler tarafından sağlanacaktır. Bu değişimin ve gelişimin ne kadar bir sürede gerçekleşeceğini ise söz konusu unsurların FRSHP'ye ne kadar zamanda uyum sağlayacakları belirleyecektir. Bunlar bir neticesi olarak FRSHP'nin hem muhasebe süreç ve sistemlerinin değişimine hem de bu süreçteki tüm tarafların kendi bilgi ve becerilerini güncellemelerine neden olacağını ifade etmek mümkündür.

Kaynakça

AKDOĞAN, N. (2019). Finansal raporlama standartlarıyla uyumlu olması amacıyla tekdüzen hesap planının güncellenmesine yönelik KGK tarafından yayımlanan taslak metnin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 745-785.

AKDOĞAN, N. (2021). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde yayımlanan tekdüzen hesap planının güncellenme ihtiyacı, yeni hesap planı taslağının değerlendirilmesi. *VI. International Symposium on Accounting and Finance*. MUFAD, Online.

AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O. (2007). Türkiye muhasebe standartlarına uyum için tekdüzen hesap planında yapılması gereken değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 29-70.

ALTINOK, D. (2021). Muhasebe denetimindeki gelişmeler. *VI. International Symposium on Accounting and Finance*. MUFAD, Online.

ARZOVA, S. B. ve ŞAHİN, B. Ş. (2021). Kiralama işlemlerinin kiracı tarafından KGK yeni hesap planına göre raporlanmasının TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 kapsamında incelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), 419-449.

ATAMAN, B. ve GÖKÇEN, G. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (FRSHP) ile tekdüzen hesap planı (TDHP) bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması ve değerlendirmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 151-159. <https://doi.org/10.29106/fesa.868910>

COŞKUN, A. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun örnek hesap planı taslağındaki nakit ve nakit benzerleri grubunun uygulama örnekleriyle incelenmesi. *International Journal of Disciplines in Economics and Administrative Sciences Studies (IDEAStudies)*, 7(33), 723-739. <https://doi.org/10.26728/ideas.494>

DIZMAN, Ş. (2022a). FRS Hesap planı taslağı finansal yatırımlar ile tekdüzen hesap planı menkul kıymetler hesap grupları farklarının analizi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(131), 21-33. <https://doi.org/10.29228/ASOS.63101>

DIZMAN, Ş. (2022b). Ortaklıklardaki yatırımlar-mali duran varlıklar açısından FRS hesap planı taslağı ve MSUGT tekdüzen hesap planı karşılaştırması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(132), 90-97. <https://doi.org/10.29228/ASOS.63899>

DOĞAN, Ö. (2021). Tekdüzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının nakit ve nakit benzerleri açısından karşılaştırılması. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 6(SI), 20-28.

GÖKÇEN, G. ve ATAMAN, B. (2020a). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağındaki üretim maliyeti hesaplarının incelenmesi ve tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(4), 812-828. <https://doi.org/10.29106/fesa.833359>

GÖKÇEN, G. ve ATAMAN, B. (2020b). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları*. Beta Yayıncılık.

GÖKTÜRK, İ. E. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planına geçiş sürecinde büyükbaş hayvan ticaret işletmeleri için muhasebe kayıt önerileri. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(25), 475-505.

GÜCENME GENÇOĞLU, Ü., GÖKÇEN, G., ATAMAN, B., YILMAZ, F. ve CAVLAK, H. (2023). *Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı uygulamaları*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.

İSMMM. (2005). *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı (Mevzuat Serisi 2)*. İSMMM.

- KABLAN, A. (2020). Hesap planı değişimi üzerine bir inceleme: tek düzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı karşılaştırması. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 103-129.
- KARACAN, S. ve ALBENİ, N. (2022). Mevcut tekdüzen hesap planı ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun örnek hesap planında yer alan karşılık hesaplarının karşılaştırılması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(43), 1-25. <https://doi.org/10.35343/kosbed.993365>
- KARATAŐ, M. (2020). Ülkemizdeki kayıt sisteminin dünü, bugünü ve birden fazla kayıt sisteminin yarattığı sorunlar. İçinde *Ülkemizdeki Farklı Muhasebe Kayıt Sistemlerinin Uyumlandırılmasının Sağlayacağı Faydalar alıştayı Değerlendirme Raporu*, 81-120.
- KARCIOğLU, R., ERTAŐ, F. C. ve ALPA, K. (2021). Maliye Bakanlığı tekdüzen hesap planı ile Kamu Gözetim Kurumu hesap planı taslağının gelir ve gider hesapları açısından karşılaştırılması. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 380-396. <https://doi.org/10.33416/baybem.858989>
- KENGER, E. (2023). *Tekdüzen muhasebe sisteminin Türkiye’de tarihsel gelişimi*. MuhasebeTR. <https://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdal/007>
- KGK. (2018). *2018 Faaliyet Raporu*.
- KGK. (2024a). *2023 Faaliyet Raporu*.
- KGK. (2024b). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı*.
- KOçAKOğLU, Ö. (2023). Üretim maliyetlerinin türkiye muhasebe standartlarına (TMS) göre hesaplanması ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak muhasebeleştirilmesi: ampul üretim örneği. *İşletme Akademisi Dergisi*, 4(3), 311-327. <https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1297>
- ÖNAL, S. ve KILIÇ, İ. (2019). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı ile mevcut tek düzen hesap planının karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(91), 71-97. <https://doi.org/10.16992/ASOS.14900>
- ÖRTEN, R. (1993). *Maliye ve Gümrük Bakanlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi Cilt 1: Sistemin Tanıtılması ve Hesapların İşleyişi*. Gazi Büro Kitabevi.
- ÖZBEK, C. Y. (2019). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının maliyet hesapları açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Özel Sayı), 355-376. <https://doi.org/10.25095/mufad.607175>
- ÖZBEK, C. Y. ve BADEM, C. A. (2020). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının kâr veya zarar tablosu hesapları açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 271-291. <https://doi.org/10.31460/mbdd.646556>
- ÖZTÜRK, E. ve BABAÖğLU, G. (2020). Finansal raporlama standartları ile uyumlu hesap planından (taslak) sağlanacak faydaların TFRS ve BOBİ FRS setleri açısından değerlendirilmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(3), 436-450. <https://doi.org/10.29106/fesa.765774>
- ÖZULUCAN, A. ve DOğAN, Z. (2023). Stoklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve muhasebe standartlarına göre incelenmesi ve taslak hesap planına göre muhasebeleştirilmesi. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi*, 16(4), 1064-1083. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.1324902>
- T. C. RESMİ GAZETE. (1992). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1*. Sayı: 21447.
- TURAN, Z. ve BAYRAM, E. (2019). Finansal raporlama standartları ve uygulamaları bağlamında yeni hesap planı düzenlemeleri. *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi*, 2(2), 151-160.
- UTKU, M. (2022). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağındaki özkaynak hesaplarının tekdüzen hesap planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 49-66. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1037934>
- UZUN, E. (2023). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı kapsamında finansal durum tablosu pasif yapısının değerleme ölçüleri ve muhasebe kayıtları açısından karşılaştırılması. *Alanya Akademik Bakış*, 7(3), 1301-1320.

UZUN, E. ve UYGUR, M. N. (2023). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı çerçevesinde TFRS 9 finansal araçlar (2017 sürümü) ve muhasebeleştirilmesi: mevcut uygulamalar açısından karşılaştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(2), 79-103. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1279749>

YAZICI, M., DURMUŐ, A. H. ve PAMUKÇU, F. (1996). *MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması*. MÜ - İİBF Nihad Sayâr Eğitim Vakfı.