

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE UYGULAMALARI BAĞLAMINDA YENİ HESAP PLANI DÜZENLEMELERİ *

NEW CHART OF ACCOUNTS REGULATIONS AS PART OF FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND PRACTICES

Zeynep TURAN

Sorumlu Yazar, Arş. Gör., Manisa Celâl Bayar Üniversitesi İşletme Bölümü, zeynep.turan@cbu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4434-2374

Erdi BAYRAM

Doktora Öğrencisi, Manisa Celâl Bayar Üniversitesi Muhasebe Finansman Bilim Dalı, erdi.bayram@yahoo.com, ORCID: 0000-0003-4478-7231

ÖZET

Bu çalışmanın amacı Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Aralık 2018'de kamuoyuna sunulan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile uyumlu Yeni Hesap Planı Taslağı (YHPT)'nin muhasebe sistemi içerisindeki yeri ve önemini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda hesap planının içerdiği düzenlemeler, Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) ile arasındaki farklılıklar, yapılan değişiklikler ve hesapların TMS/TFRS entegrasyonu incelenerek yorumlanmıştır. Buna ek olarak çalışmada YHPT düzenlemesinin TMS, TFRS ve BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı) açısından değerlendirmesi yapılmıştır. Çalışmanın bir sonucu olarak YHPT'nin muhasebe ve finansal raporlama süreçlerine ilişkin imtizaç sorununu ortadan kaldıracığı ve ilgili kesimin gereksinimlerini büyük ölçüde karşılayacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Hesap Planı, Muhasebe Sistemi.
JEL Kodları: M41, M48.

Kabul Tarihi /
Accepted: 21.10.2019

Araştırma Makalesi/
Research Articles

İletişim /
Correspondence:
Zeynep TURAN

Benzerlik Oranı/
Plagiasim : % 10

* Bu çalışma 25-26 Nisan
2019 tarihlerinde
Manisa'da düzenlenen
"10. Uluslararası
Girişimcilik
Kongresi'nde" sözlü
bildiri olarak
sunulmuştur

ABSTRACT

New Chart of Accounts Draft that compatible with Turkish Accounting Standards (TAS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) was released to the public by Public Oversight Accounting and Auditing Authority in December 2018. The purpose of the study is to reveal the role and importance of the New Chart of Accounts Draft in the Turkish Accounting System. Accordingly, we evaluated regulations in New Chart of Accounts, differences between the Uniform Chart of Accounts and New Chart of Accounts and the adaption of TMS / TFRS. Besides, we examined regulations in terms of TAS, TFRS and LME FRS (Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises). As a result of the study, we think that the New Chart of Accounts will eliminate the disharmony problems of an accounting system and financial reporting process. According to us this account plan will satisfy the related people largely.

Keywords: Financial Reporting, Account Plan, Accounting System.
JEL Codes: M41, M48.

1.GİRİŞ

Türkiye’de muhasebesel işlemlerin raporlanması ve denetimleri hususunda üç farklı düzenleme bulunmaktadır. Bunlar; Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olmayan ancak bağımsız denetimi zorunlu olan işletmeler için uygulanan düzenlemelerdir. Söz konusu üç düzenlemenin temel amacı gerçeğe uygun muhasebe anlayışı çerçevesinde raporlama yapılmasına katkı sunmaktır. Ancak Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)’nda mevcut olan hesapların uluslararası eşdeğerde finansal raporlama için yetersiz kalması standarda ilişkin setlerin yanı sıra ilgili standartlara uyumlu bir hesap planına olan ihtiyacı da gündeme getirmiştir. Standartların güncelliğinin sağlanabilmesinin yanı sıra hesap planının da ihtiyaca uygunluğunun korunabilmesi önem arz etmeye başlamıştır. Türkiye’de bağımsız denetime tabi işletmeler IAS (International Accounting Standards) ve IFRS (International Financial Reporting Standards) setinden birebir çevirisi yapılarak hazırlanan TMS/TFRS seti rehberliğinde finansal raporlama yapmaktadır. Bu işletmeler açısından mevcut TDHP yeterliliğini yitirmeye başlamış ve finansal raporlama standartları ile entegre yeni hesaplara ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın giderilmesi saikiyle TMS/TFRS ile uyumlu Yeni Hesap Planı Taslağı (YHPT) 25/12/2018 tarihinde KGK tarafından kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Bu çalışmada KGK tarafından yayımlanan YHPT’nin getirdiği yenilikler ve değişimler, TMS/TFRS uygulamaları temelinde incelenerek açıklanmıştır.

2.BİLANÇO HESAPLARI

YHPT genel olarak incelendiğinde hesap gruplarının kullanım ihtiyaçlarına binaen açıldığı görülmektedir. Bunun haricinde, bilanço ve gelir tablosuna ait hesap kodları, ilgili oldukları hesap grupları ile ilişkili olarak muhasebe sürecine dahil edilmiştir.

2.1.Varlıklar

Dönen varlıklarda 10 grubunun -nakit, alınan ve verilen çekler ile spekülasyon hisse senetlerini ihtiva edecek biçimde- kapsamının genişletildiği görülmektedir. 11 grubunun **TFRS 9 - Finansal Araçlar Standardı**’nda altı çizilen varlık ve borçlanmaların değerlendirilmesine göre sınıflandırılması hususuna binaen kullanıma açıldığı izlenmektedir. 12 grubunda çeklerin peşin ve vadeli ayrımına tabi tutulduğu; vade unsuru içeren çeklerin “122 Alınan İleri Tarihli Çekler” hesabında takip edilmesinin gerekliliği öne çıkarılmıştır. Çünkü Türk Ticaret Kanunu (TTK)’na göre ileri tarihli olacak şekilde düzenlenen bir çek “çek” niteliğinde kabul edilebilirken; finansal açıdan bakıldığında aslında vade unsuru barındıran bir alacak olacaktır. Ancak muhasebeleştirilme sürecinde “özün önceliği kavramı” gereği öz biçimden önde tutularak, ileri tarihli bir çek vadeli alacak olarak işlem görmektedir (Sevilengül, 2016: 23). 12 grubunda ayrıca, **TMS 24 - İlişkili Taraflar Standardı** kapsamında işletmelerin ilişkili tarafları ile ilgili hesaplara yer verildiği görülmektedir. Senetli alacaklara ait reeskont takiplerinin **de TMS 23 - Borçlanma Maliyetleri Standardı** uyarınca -ayrıştırılan vade unsurlarında olduğu gibi- “128 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesabında muhasebeleştirilecek olması diğer bir düzenlemedir.

Dönen varlıklarda 14 grubu, **TFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı** veya **BOBİ FRS** (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı) **Bölüm 5 - Hasılat** kapsamında muhasebeleştirilen, devam etmekte olan inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan edim yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için ayrılmıştır. 15 “Stoklar” grubunda, tamamlanan ve tamamlanmayan hizmetlere ilişkin maliyetlerin ayrı olarak ele alındığı görülmektedir. 17 grubu ise **TMS 41 - Tarımsal Faaliyetler Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 7 - Tarımsal Faaliyetler** kapsamında ele alınan canlı varlıklar ve tarımsal ürünler için ayrılmıştır. Kavramsal Çerçeve’de belirtildiği üzere, birlikte ele alınması gerçeğe

uygun sunumu zedeleyecek önemli finansal tablo kalemlerinin ayrı gruplarda kaydedilmesi hususu söz konusu düzenlemelerin hareket noktasını temsil etmektedir. 19 grubunda **TFRS 5 - Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı** kapsamında ele alınan ve maddi duran varlıklardan ayrı olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilen satış amaçlı duran varlıklara ilişkin düzenlemeler mevcuttur (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018: 29).

Duran varlıklarda ise dönen varlıklar grubu ile paralel düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. 20 grubunun “Finansal Yatırımlar”, 21 grubunun ise “Ortaklıklardaki Yatırımlar” olmak üzere hesap planına eklendiği görülmektedir. 24 grubunun 240-244 hesap kodları aralığının “Devam Eden İnşa, Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar” olarak; 245-249 hesap kodları aralığının ise “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” olarak plana dahil edildiği izlenmektedir. 26 grubunda şerefiyenin maddi olmayan duran varlıklardan isim olarak ayrı tutulduğu ve “Şerefiye ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” olarak güncellendiği görülmektedir. **TMS 41 - Tarımsal Faaliyetler Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 7 - Tarımsal Faaliyetler** paralelinde, faydalı ömrü bir muhasebe döneminden daha fazla olan canlı varlıkların muhasebeleştirileceği 27 grubu, “Canlı Varlıklar” adıyla eklenmiştir. Aynı zamanda 28 ve 29 grubunun hesap kod ve isimlerinin değiştirilerek yeni hesap planına entegre edildiği görülmektedir.

240-244 hesap kodları, **TFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 5 - Hâsılat** kapsamında muhasebeleştirilen ancak yapımı bir hesap dönemini aşarak devam etmekte olan inşaat sözleşmeleri için eklenmiştir. 245-249 hesapları ise **TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 13 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller** ile uyumludur. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller -maddi duran varlıklardan ayrı olarak- işletmenin kullanım amacı gütmeyeceği ancak üzerinden kira veya sermaye getirisi beklediği varlıklardır. Söz konusu varlıklar tıpkı finansal varlıklarda olduğu gibi **TFRS 9 - Finansal Araçlar Standardı**’nda belirtildiği üzere ölçüm esaslarına göre sınıflandırılarak gruplandırılmıştır.

Şerefiyenin yalnızca işletme birleşmelerinden doğması durumunda muhasebeleştirilmesi ve maddi duran varlık sınıfının dışında tutulması gerektiğinden 26 grubu “Şerefiye ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” olarak güncellenmiştir. **TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 14 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar** uyarınca işletmenin Ar-Ge faaliyetlerinden kaynaklanan araştırma ve geliştirme giderlerinin ayrıştırılması; araştırma giderlerinin gider kaydedilmesi, geliştirme giderlerinin ise aktifleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre YHPT’de 264 kodlu hesap “Geliştirme Maliyetleri” için ayrılmıştır. Ayrıca **TFRS 6 - Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 8-Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi** kapsamında ele alınan maden kaynaklarının 265 kodlu hesapta yer aldığı görülmektedir. Tüm varlıklar gibi maddi olmayan duran varlıklar için de dönem sonu değerlendirme sürecinde oluşabilecek değer azalışlarına karşılık ayrılabilmesi için ise 267 kodlu “Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının kullanılması öngörülmüştür.

2.2.Kaynaklar

YHPT kapsamında kaynak hesaplarına ait hesap grubu isimlerinde güncellemeler yapılmıştır. Bu bağlamda Yeni Kavramsal Çerçeve’deki borç kavramının yerine “yükümlülük” kavramının tercih edilmesine paralel olarak kaynak hesapları grubu “Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” yerine “Kısa Vadeli Yükümlülükler”; “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” ise “Uzun Vadeli Yükümlülükler” olarak güncellenmiştir.

Kısa vadeli yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesinde 34 grubunun işletmenin devam etmekte olan inşa (taahhüt) faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerine ayrıldığı, 37 grubunun karşılık hesaplarının ilgili standartlar uyarınca çeşitlendirildiği ve 39 grubunun satış

amaçlı elde tutulan duran varlıklara ait yükümlülükleri temsil ettiği görülmektedir. **Uzun vadeli yükümlülüklerde** ise benzer düzenlemelerin yapıldığı izlenmektedir.

Özkaynak hesaplarında 51 grubunun işletmenin kendi hisse senetlerini satın almasından veya pay sahiplerinden/kooperatif ortaklıklarından kaynaklanan sermaye katkılarına ayrıldığı dikkat çekmektedir. 55 grubunun kâr ve zararda sınıflandırılmayan ancak özkaynaklarda yer alan maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı vb. birikmiş gelirlere; 56 grubunun kâr ve zararda sınıflandırılmayan ancak özkaynaklarda yer alan yabancı para çevrim farkları vb. birikmiş giderlere ayrıldığı görülmektedir. 57 ve 58 grubunun muhasebe politikaları değişimleri, hata veya muhasebe tahminlerinden kaynaklanan kâr ve zararların izlenebilmesi için oluşturulduğu ifade edilebilir.

Kısa vadeli yükümlülükler grubu incelendiğinde ilk olarak 30 grubunda, “303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler” hesabının varlığı dikkat çekmektedir. Bu hesap, **TFRS 16 - Kiralamalar Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 15 - Kiralamalar** kapsamında ele alınan, kiracı sıfatındaki işletmenin kiralama faaliyetlerinden kaynaklanan ve on iki ayı geçmeyen borçlanmalarının takibi için eklenmiştir. “308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabı 30 grubu içerisinde yer alan finansal varlıklara ait borçlanma maliyetlerinin takibi için ayrılmıştır. 30 grubundaki son yeni hesap olan “309 Türev Araçlardan Borçlar” hesabı ise, işletmelerin vadeli işlem ve opsiyon vb. kullanımlarından kaynaklanan ve bir hesap dönemi içerisinde tahakkuk edecek yükümlülüklerinin muhasebeleştirileceği hesap olacaktır.

32 grubuna “322 Verilen İleri Tarihli Çekler” hesabının eklendiği görülmektedir. Bu hesap ve uzun vadeli yükümlülüklerdeki karşılığı olan “422 Verilen İleri Tarihli Çekler” hesabı -12 temel muhasebe kavramı içerisinde yer alan “**özün önceliği**” nosyonunda özellikle altı çizilen- vadeli çek niteliğindeki kıymetli evrakın senete dönüşmesine binaen ortaya çıkan karışıklığın giderilmesi adına eklenmiştir. Dönen varlıklarda yer alan 122 ve 222 hesap kodlu “Alınan İleri Tarihli Çekler” hesapları gibi bu hesaplar da, çeklerin peşin ve vadeli ayırımına tabi tutulması ihtiyacından dolayı YHPT’de yer almaktadır. Buna göre, işletme tarafından verilen ve bir hesap dönemi içerisinde tahakkuk edecek olan çekli borçlarının “322 Verilen İleri Tarihli Çekler” hesabında ayrı takip edileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte “324 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar” hesabının, **TMS 24 – İlişkili Taraflar Standardı**’ndan doğan ihtiyacı karşılayacağı düşünülmektedir. “328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesabı ise, **TMS 23 – Borçlanma Maliyetleri Standardı** kapsamında vurgulanan vadeli alış ve satış işlemlerinden doğan vade farkının ayrı tutulması gereğine istinaden plana dahil edilmiştir.

36 grubunda -TDHP’den farklı olarak- vergi ve diğer yükümlülükler niteliklerine göre sınıflandırılmıştır. Buna göre, işletmenin devlete olan vergi borcunu temsil eden “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabının YHPT’de “360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” ve “361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler” şeklinde ayrıma tabi tutulduğu görülmektedir. Bu noktadan hareketle işletmenin ödediği kurumlar vergisinin 360 kodlu hesapta, işletmenin ortakları adına tevkif ettiği vergilerin ise 361 kodlu hesapta takip edileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte işletmelerin mevcut vergi yükümlülüklerinin Katma Değer, Özel ve Diğer Vergiler olacak şekilde ayrı hesaplar halinde kullanıma sunulduğu görülmektedir. Buna göre;

- İşletmelerin ödemekle yükümlü olduğu katma değer vergileri “362 Ödenecek KDV”,
- Özel Tüketim Vergisi Mevzuatı uyarınca yükümlü olunan özel tüketim vergileri “363 Ödenecek ÖTV”,
- Bu vergi türleri dışında kalan emlak, motorlu taşıt vb. vergiler ile resim, harç vb. kesintilerin meydana getirdiği yükümlülükler ise “364 Ödenecek Diğer Vergiler” hesaplarında izlenecektir.

37 grubunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulamaları açısından önemli bir düzenleme olarak, karşılık hesaplarının **TMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı** uyarınca çeşitlendirildiği görülmektedir. (“372 Kıdem Tazminatları Karşılıkları” ve “373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar”). “375 Garanti Karşılıkları” hesabı ise

işletmece satılan mal ve hizmetler ile ilgili bir yıl içerisinde karşılaşılabilecek ve hata unsuru içerebilecek üretim ve hizmet sunumları ile ilgili ortaya çıkması muhtemel garanti yükümlülükleri için ayrılacak karşılığın muhasebeleştirilmesinde kullanılacaktır. “377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları” hesabı **TMS 37 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı** kapsamında ele alınan ve işletme tarafından on iki ay içerisinde gerçekleşmesi öngörülen faaliyetler adına ayrılacak karşılıkların kaydında kullanılacaktır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018, s. 81-87). 38 grubu içerisinde yer alan “382 Alınan Devlet Teşvikleri”, **TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı veya BOBİ FRS Bölüm 16 - Devlet Teşvikleri** kapsamında değerlendirilebilecek olan ve işletme tarafından alınan veya alınacak devlet teşviklerinin gelecek aylarda kâr-zarar hesaplarına yansıtılacak kısmının muhasebeleştirilmesinde kullanılması öngörülen bir hesabı temsil etmektedir. 39 grubunun ise satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ait yükümlülükler ayrıldığı görülmektedir. **TFRS 5 - Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Standardı** kapsamında ele alınan bu hesap grubu işletmenin yalnızca ticari amaçla elde tuttuğu maddi duran varlıklara ilişkin yükümlülükleri muhasebeleştireceği hesapları içermektedir.

Bilançonun, işletmelerin yabancı kaynak kullanımı nedeniyle katlandığı borçlanmaların on iki ayı aşan bir süre zarfı içerisinde geri ödenecek kısmını temsil eden dördüncü grubu için, kısa vadeli yükümlülükler grubu ile paralel bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir.

Beşinci grup olan özkaynak hesapları incelendiğinde, kullanıma açık olmayan 51, 55 ve 56 hesap gruplarının kullanıma dahil edildiği ve yeni hesapların hesap grupları içerisine – örneğin 50 grubunun- eklendiği görülmektedir. Özkaynaklar açısından;

- 51 grubunun sermaye katkıları adı ile kullanıma açılması,
- TTK'nın imkan vermesiyle birlikte işletmelerin kendi hisse senetlerini satın almasına ilişkin kayıtların yapılmasını sağlayan hesapların eklenmesi,
- 54 grubunun kapsamının genişletilmesi,
- 55 ve 56 grubunun TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmeler için kullanıma açılması,
- 55 grubunda işletmenin diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtmayacağı; 56 grubunda işletmenin diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtacağı gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların takip edilmesinin sağlanması,
- 57 ve 58 grubuna işletmelerin muhasebe politikalarındaki değişim, muhasebe tahminleri, muhasebe hataları ve TMS/TFRS veya BOBİ FRS'ye ilk geçiş sırasında meydana gelebilecek kâr veya zararların takip edileceği hesapların eklenmesi, hesap planına ilişkin yapılan düzenlemelerdir.

Özkaynak kalemlerine TFRS ve BOBİ FRS uygulayıcıları için 55 ve 56 grubunun eklenmesi, **TMS 8 – Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı** kullanımı açısından ihtiyaç duyulan, muhasebe politikaları, tahminler ve hataların öneminin ön plana çıkarıldığı 57 ve 58 grubu güncellemeleri, raporlama süreçleri açısından önemli düzenlemelerdir.

Özkaynaklar grubunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulamaları açısından yenilikler mevcuttur. 52 grubu içerisinde hesap kullanımları ve nitelikleri açısından herhangi bir yenilik görülmemekle birlikte, işletmelerin yatırımcılarına ortaklık hakkı tanıma durumu “hisse senedi” yerine “pay” kavramı ile ifade edilmiştir. Bu değişikliğin, 2014 yılında yayımlanan Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki tanımlama ile tutarlı olunması amacıyla gerçekleştirildiği düşünülmektedir.

54 grubuna, “543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler”, “544 Girişim Sermayesi Fonu”, “545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Karları”, “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri”, “547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları” hesaplarının eklendiği görülmektedir. Bu grupta TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulamaları açısından “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri” hesabı; Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerinin, TFRS veya BOBİ FRS'ye göre kayıt tutan işletmelerin

kâr-zarar hesaplarına yansıtıkları devlet teşvik gelirlerini gelecek dönem başında dönem net karından bu hesaba aktarabilmesi adına eklenmiştir.

55 ve 56 grubunun, TFRS veya BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirme yapmakta olan işletmeler adına açıldığı görülmektedir. Bu gruplardaki hesaplar, TFRS veya BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirme yapan işletmelerin bu gruptaki hesaplarına ilişkin birikimli kazanç veya kayıplarını göstermektedir. TFRS uygulaması yapan işletmeler, hem kapsamlı gelir tablosu hem de diğer kapsamlı gelir tablosu hazırlamakla yükümlüdür. Bu doğrultuda TFRS uygulayan işletmelerin ilgili finansal tablolarda göstereceği diğer kapsamlı gelir unsurlarını, kullanıma açılan serbest hesaplarda yer alan 80-83 grubunda takip edebilmeleri sağlanmıştır. Dönem sonunda ise 80-83 kodlu gruplarda kaydedilen bilgiler, bu gruplardaki hesaplara aktarılacaktır. BOBİ FRS uygulayan işletmeler ise, diğer kapsamlı gelir tablosu düzenlemeyeceğinden, özkaynaklara yansıtılacak döneme ait gelir ve giderleri ve bunların vergi etkisini, kullanıma açılan serbest hesaplara aktarmaksızın direkt bu grupta takip edeceklerdir. BOBİ FRS kullanan işletmeler, eğer özkaynağa yansıtılacak gelir ve giderler ile ilgili bilgileri bağımsız takip etmek isterler ise, 80-83 kodlu grupları ihtiyari olarak kullanabileceklerdir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018: 114-116).

57 grubunda, TDHP ile paralel olarak, geçmiş yıllardan devreden karların ele alındığı görülmektedir. Ancak **TMS – 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı** kapsamında ele alınan ve işletmelerin muhasebe politikalarında yaptıkları değişiklikler, muhasebe tahminleri, muhasebe hataları ve TFRS-BOBİ FRS'ye ilk geçiş sırasında meydana gelen kârların takip edilebileceği hesapların eklendiği görülmektedir. Buna göre 57 grubunda, 571 kodlu hesap muhasebe politikalarındaki değişimlerden kaynaklanan düzeltme kârlarının, 572 kodlu hesap geçmiş yılda meydana gelen hatalardan kaynaklanan düzeltme kârlarının, 573 kodlu hesap ise TFRS veya BOBİ FRS'ye ilk geçişte ortaya çıkan kârların takip edileceği hesaplar olacaktır. Benzer şekilde 58 grubunda, TDHP ile paralel olarak, geçmiş yıllardan devreden zararların ele alındığı; ancak **TMS – 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı** kapsamında ele alınan ve işletmelerin muhasebe politikalarında yaptıkları değişiklikler, muhasebe tahminleri, muhasebe hataları ve TFRS - BOBİ FRS'ye ilk geçiş sırasında meydana gelen zararların takip edilebileceği görülmektedir. Buna göre 581 kodlu hesap muhasebe politikaları değişimlerinden kaynaklanan düzeltme zararlarının, 582 kodlu hesap geçmiş yılda meydana gelen muhasebe hatalarından kaynaklanan düzeltme zararlarının, 583 kodlu hesap ise TFRS veya BOBİ FRS'ye ilk geçişte meydana gelecek zararların izlenebileceği hesaplar olacaktır.

59 grubunda, TDHP ile paralel olarak, işletmenin mevcut faaliyetlerinin iki muhtemel sonucu olan dönem karı ve dönem zararının takip edileceği görülmektedir.

3.GELİR TABLOSU

TDHP'de gelir-gider hesaplarının başlığı YHPT'de "Kar veya Zarar Tablosu Hesapları" olarak revize edilmiştir. Taslakta ayrıca 60 grubu "Brüt Satışlar" yerine "Brüt Satış Hasılatı"; 61 grubu "Satış İndirimleri" yerine "Satış Hasılatından Yapılan İndirimler" olarak düzenlenmiştir. YHPT'de "gelir" kavramı yerine "hasılat" kavramına vurgu yapıldığı görülmektedir.

Gelir tablosu hesaplarındaki 62 grubunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayıcıları açısından önemli değişiklikler mevcuttur. Bunlar "624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)", "625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)", "626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)", "627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)" ve "629 Diğer Giderler (-)" kalemleridir. İlgili hesapların "**TMS - 2 Stoklar Standardı** ve **BOBİ FRS Bölüm 6 – Stoklar** düzenlemelerine uyumlaştırmak için eklendiği ifade edilebilir. Özellikle "624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)" hesabının, **TMS – 2 Stoklar Standardı** uyarınca mamul maliyetini saptama süreçlerinde normal maliyet yöntemi kullanan

işletmelerin, atıl kapasite ile ilişkilendirilen, yani dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin ayrı bir hesapta takip edilmesi ihtiyacı açısından önemli bir adım olduğu söylenebilir.

YHPT’de 64 ve 65’li hesaplar önemli düzenlemeler içermektedir. Özellikle TMS/TFRS ile gelen, işletme faaliyetlerinin esas ve diğer faaliyetler olarak sınıflandırılması ihtiyacına paralel olarak; 640-644 kodlu hesaplar işletmenin brüt satış hasılatı dışında kalan esas faaliyet gelirlerinin izlenmesi amacıyla ayrılmıştır. 645-649 kodlu hesaplar işletmenin esas faaliyetleri ile ilişkilendirilmeyen ve bunun yanında finansal gelir niteliği taşımayan gelirlerin kaydedilmesi maksadıyla düzenlenmiştir. 650-654 kodlu hesapların 62 ve 63’lü hesap gruplarının dışında kalan esas faaliyet giderlerinin izlendiği hesaplardan oluştuğu görülmektedir. 655-659 kodlu hesaplar işletmenin esas faaliyetleri ile ilişkilendirilmeyen ve bunun yanında finansal gider niteliği taşımayan giderlerin muhasebeleştirilmesi amacıyla düzenlenmiştir. İlgili hesaplarda genel olarak yapılan düzenleme ve değişiklikler şu şekilde sıralanabilir:

- YHPT’de yer alan hesap isimlerinde olağan ve olağandışı kavramlarına yer verilmemiştir. Bunun nedeni TMS/TFRS uygulamaları ile birlikte kâr-zarar raporlanması süreçlerinde “olağandışı” kavramının kapsam dışı bırakılıyor olmasıdır. Bunun yerine “esas faaliyet” kavramı baz alınmıştır.
- Vade farkı gelirleri ve kur farkı kazançları 640 kodlu hesapta, esas faaliyet alacaklarına ilişkin konusu kalmayan karşılıklar 641 kodlu hesapta, komisyon gelirleri 642 kodlu hesapta izlenmek üzere ayrılmıştır.
- Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmiş canlı varlıklar ve hasadı sonrası kayda alınan tarımsal ürünlerde ortaya çıkan kazançlar “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabında izlenmek üzere düzenlenmiştir. Bu hesap, **TMS 41 – Tarımsal Faaliyetler Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 7 – Tarımsal Faaliyetler** kapsamında dönem sonu değerlendirme işlemi yapan işletmelerin canlı varlık/tarımsal üründe meydana gelen değer artışlarının raporlama sürecini kolaylaştıracaktır.
- “644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar” hesabı, **TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 16 – Devlet Teşvikleri** kapsamında ele alınan, devlet teşvik gelirleri ve **TFRS 9 – Finansal Araçlar Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 9 – Finansal Araçlar ve Özkaynaklar** kapsamında ele alınan türev araçlardan elde edilecek kazançlar hesabında izlenmek üzere düzenlenmiştir.
- “645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar” hesabı;
 - **TFRS 9 – Finansal Araçlar Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 9 – Finansal Araçlar ve Özkaynaklar** kapsamında ele alınan bağlı ortaklıklar ve
 - **TMS 28 – İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar** veya **BOBİ FRS Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar ve Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar** kapsamında ele alınan iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımlarının dönem net kârlarından işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılmak üzere düzenlenmiştir.
- Ortaklıklardan sağlanan gelir ve kazançlar 646 kodlu hesap kaleminde izlenebilecektir.
- 647 kodlu hesap **TMS – 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 13 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller** kapsamında takip edilen, işletmelerin mevcut yatırım amaçlı gayrimenkullerin kaydedilmesi için düzenlenmiştir.
- 648 kodlu hesap **TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar Standardı** ile **TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 12 - Maddi Duran Varlıklar** ile **Bölüm 14 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar** kapsamında ele alınan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından doğan kazançları takip etmek üzere plana dahil edilmiştir.
- 649 kodlu hesap ise diğer faaliyetlerden gelir ve kazançları izlemek üzere düzenlenmiştir.

65'li hesap grupları esas faaliyetlerden doğan diğer gider ve zararları ve diğer faaliyetlerden gider ve zararları kapsamaktadır.

TFRS'yi uygulayan işletmelerce kullanılması söz konusu olan "68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları" hesapları **TFRS 5 – Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı**'nda tanımlanan gelir ve kâr; gider ve zararın izlendiği hesapları temsil etmektedir. TMS/TFRS uygulamalarında işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülen ve durdurulan faaliyetler olarak iki sınıflandırmada takip edildiği, ancak BOBİ FRS kapsamında işletmelerin durdurulan faaliyetlerinin göz önünde bulundurulmayacağı bilinmektedir. Bu nedenle ilgili hesap grubu BOBİ FRS uygulamalarında geçerli olmayacaktır.

69'lu hesap grubuna ait alt hesap kalemleri sürdürülen ve durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kâr veya zararının, dönem kâr veya zararıyla ilgili dönem vergisi giderlerinin (ertelenmiş vergi etkileri dahil) ve dönem net kârı veya zararının izlendiği hesaplardan oluşmaktadır. BOBİ FRS'de yalnızca sürdürülen faaliyetlere ilişkin hesaplar uygulamada geçerlilik taşımaktadır. 698 kodlu hesap boş bırakılmış, dönem net kâr veya zararı 699 kodlu hesapta izlenmek üzere ayrılmıştır.

4.MALİYET HESAPLARI

TDHP'deki 7'li hesaplarda, 70-78 hesap kodu aralığında fonksiyon esasına göre 7/A seçeneğini kullanan işletmelerin maliyet hesapları yer almaktadır. Çeşit esasına göre 7/B seçeneğini kullanan işletmelerde ise 79 kodlu hesap grubu kullanılmaktadır (Erdoğan, 2002: 40-41). Buna göre, YHPT ile TDHP karşılaştırıldığında; 7/A seçeneğine göre muhasebeleştirme yapan işletmeler açısından 70, 73 ve 75 kodlu hesap gruplarında değişiklikler görülmektedir. 7/B seçeneğine göre muhasebeleştirme yapan işletmeler açısından ise YHPT kapsamında herhangi bir değişiklik mevcut değildir.

7/A grubu olarak adlandırılan 70-78 kodlu hesap grupları incelendiğinde 70 grubunda yer alan Maliyet Oluşum Hesapları içinde boş bırakılan 703-708 kodlu hesapların kullanıma açıldığı görülmektedir. Buna göre; 703 kodlu "Üretim (İmalat) Hesabı", bir mamulün maliyetini oluşturan üç temel unsur olan hammadde (710 kodlu), direkt işçilik (720 kodlu) ve genel üretim giderlerinden (730 kodlu) oluşan toplam üretim maliyetinin aktarıldığı hesap olacaktır. Hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamı, yansıtma hesapları yardımıyla, dönem sonunda öncelikle 703 kodlu hesapta toplanacak; ardından tamamlanan mamuller tutarında alacaklandırılarak 152 kodlu mamul hesabına gönderilecektir. Ayrıca;

- Dönem içerisinde üretimi tamamlanmayan (yarı mamuller) mamuller 151 kodlu hesaba,
- **TMS – 2 Stoklar Standardı** uyarınca -normal maliyet yöntemi kullanan sabit genel üretim giderinin- kapasite kullanım oranı dışında kalan (atıl) genel üretim maliyetleri 624 kodlu hesaba,
- Dönem içerisinde oluşan fire ve kayıplar ise 625 kodlu hesaba borç kaydı verilerek 703 kodlu hesaptan çıkarılmakta ve kapatılmaktadır.

704 kodlu "Canlı Varlık Üretim Hesabı", **TMS 41 – Tarımsal Faaliyetler Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 7 – Tarımsal Faaliyetler** kapsamında muhasebeleştirilen tarımsal ürünler ve canlı varlıkların yetiştirilme sürecinde katlanılan ve direkt ilk madde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplamının, dönem sonunda canlı varlık maliyetine dahil edilmeden önce kullanılacağı ara hesap olarak tanımlanmıştır. 705 kodlu "Hizmet Üretim Hesabı", hizmet işletmeleri ve yıllara yaygın inşaat işi yapmakta olan işletmelerce inşa (taahhüt) ve hizmet maliyetlerinin toplu olarak izlenmesine olanak sağlayacaktır. Dönem sonunda hizmet veya inşa (taahhüt) faaliyetinin tamamlanma durumuna göre, tamamlanmayan kısmı 154 kodlu, tamamlanan kısmı ise 155 kodlu hesaba aktarılmak üzere 705 kodlu hesaptan çıkarılacaktır. 705 kodlu hesap kuşkusuz, **TFRS 15 – Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 5 – Hasılat** uyarınca raporlama yapan işletmelere kolaylık

sağlayacaktır. 706 kodlu “Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı”, işletme tarafından sürdürülen maddi duran varlık yatırımlarının takip edilmesinde kullanılacak; dönem sonlarında ise “259 kodlu Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları” hesabına aktarılacaktır. 707 kodlu “Yapılmakta Olan Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırım Maliyetleri Hesabı”, işletme tarafından sürdürülen maddi olmayan duran varlık yatırımlarının takip edilmesinde kullanılacak; dönem sonlarında ise öncelikle 751 kodlu hesaba aktarılacaktır. Ardından 707 kodlu hesap alacaklandırılarak, dönem içerisinde geliştirme safhasına ait olan aktifleştirilebilir giderler 264 Geliştirme Maliyetleri hesabına, maden araştırması ile ilgili aktifleştirilebilir giderler 265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları hesabına, bu süreç ile ilgili diğer giderler gider kaydedilerek 630 kodlu hesaba aktarılacaktır. İzleyen dönem başında ise, 264 ve 265 kodlu hesaplarda toplanan maliyet tutarları yeniden 707 kodlu hesabın borcuna aktarılacaktır. 708 kodlu “Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırım Maliyetleri Hesabı”, işletme tarafından sürdürülen yatırım amaçlı gayrimenkul yatırımlarının maliyet takibinde kullanılacaktır. Dönem sonlarında ise bu hesap alacaklandırılarak, -maliyet tutarı kadar yapılmakta olan gayrimenkul yatırımlarının bilançoda takibine olanak veren- 249 kodlu hesaba borç kaydedilecektir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018: 164-166).

YHPT’de düzenlenen bir diğer hesap grubu, genel üretim maliyetlerinin yer aldığı 73 grubudur. Buna göre, **TMS – 2 Stoklar Standardı** kapsamında zorunlu olarak veya **BOBİ FRS Bölüm 6 – Stoklar** kapsamında ihtiyari olarak, bir mamulün maliyetinin belirlenmesi sürecinde genel üretim giderlerinin mamul maliyetine işletmenin kapasite kullanımı oranınca yüklenmesi gerekliliğinin, yani normal maliyet yönteminin uygulanması gerektiğinin altı çizilmiştir. Buna göre, **TMS 2’ye** göre muhasebeleştirme yapan işletmeler, genel üretim giderlerini sabit ve değişken niteliklerine göre ayrı olarak izleyebilmektedir. Bu nedenle işletmeler, ihtiyari olarak, eğer genel üretim giderlerinin sabit ve değişken nitelikteki kısımlarını ayrı takip etmek istiyorlarsa; genel üretim giderlerinin tamamını 730 kodlu hesapta toplamak yerine, değişken genel üretim giderlerini 736 kodlu hesapta, sabit genel üretim giderlerini ise 738 kodlu hesapta takip edebileceklerdir.

Ek olarak 75 kodlu grupta düzenlemeler mevcuttur. Ar-Ge maliyetlerinin takip edildiği 75 grubunun kapsamı genişletilerek **TFRS 6 – Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 8 – Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi** kapsamında ele alınan maden araştırmaları sürecinde katlanılan maliyetler de bu gruba dahil edilmiştir. Ayrıca, **TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 14 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar** kapsamında ele alınan Ar-Ge giderlerinin, standarda göre, ilgili süreçte hem fayda belirsizliğinin olması hem de ticari bir ürün oluşturacak düşüncenin tezahürünün muğlaklığı araştırma maliyetlerinin gelir tablosunda giderleştirilmesini gerektirmektedir. Buna göre, işletmelerin yeni bir buluş ortaya koyma sürecinde katlandığı araştırma maliyetleri, 750 kodlu hesapta, geliştirme safhasına ait maliyetlerden bağımsız tutularak muhasebeleştirilecektir. **TMS 38’e** göre, araştırma safhasında belirlenen ve sonucunda herhangi bir fayda elde edileceği kanaatine varılan bir buluşun, geliştirme safhasında katlanılan maliyetler; artık sonucunda herhangi bir ticari buluşun meydana geleceği belirli olduğundan, aktifleştirilerek bilançoda gösterilecektir. Ancak geliştirme faaliyetleri ile ilgili dönem içerisinde katlanılan fiili maliyetler, araştırma safhasında katlanılan maliyetlerden bağımsız tutularak 755 kodlu hesapta takip edilecektir. Benzer şekilde, **TFRS 6 – Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı** veya **BOBİ FRS Bölüm 8 – Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi** kapsamında ele alınan ve madencilik sektöründe maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi ile ilgili dönem içerisinde katlanılan fiili maliyetler de 756 kodlu hesapta izlenecektir.

5.SERBEST HESAPLAR

YHPT düzenlemesi ile -işletmeler tarafından serbest olarak kullanılabilen- 8 grubu hesapları plana dahil edilmiştir. 8 kodlu hesap gruplarının 80-83 grubu TFRS veya BOBİ

FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin ihtiyaçlarına paralel olarak kullanıma açıldığı; 84-89 grubunun ise serbest bırakıldığı görülmektedir. Söz konusu hesaplar TMS/TFRS'ye göre raporlama yapan işletmelerce hazırlanması zorunlu, BOBİ FRS'ye göre hazırlanması ihtiyarı olan “**Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu**” kapsamında ele alınacak hesaplardır. Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nda, kâr veya zarar olarak sınıflandırılmayacak ancak dönem ile ilişkili olan gelir veya giderler raporlanmaktadır.

6.SONUÇ

Türkiye'de finansal raporlama sistemi içerisine 2002 yılı itibariyle TMS ve TFRS'nin dahil edilmesi, uygulamada önemli farklılıkları beraberinde getirmiştir. Bu araştırmanın temel çıkış noktası YHPT'nin ihtiva ettiği düzenlemeler, TDHP ile arasındaki farklılıklar ve FRS uygulamalarıdır. Bu bağlamda TDHP'nin işletmeler açısından ihtiyacı karşıladığı görülse de FRS entegrasyonunda uyumsuzluğa neden olduğu ifade edilebilir. Nitekim YHPT bu imtizaç sorunu neticesinde kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

YHPT'nin finansal raporlama sürecinde daha açık ve anlaşılır bir raporlama yapılabilmesi açısından oldukça önemli olduğu ifade edilebilir. Nitekim Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından yapılan çalışmada da vurgulandığı üzere (vadeli alış ve satışlarda vade farkı unsurunun ayrıştırılacak olması, canlı varlıkların bağımsız hesaplarda takip edilecek olması, değer artışlarının raporlama süreçlerine dahil edilmesi gibi) raporlamada mühim farklılıklar yaratacak olan işlemlerin hesap kodları mevcut hesap planında yer almamaktadır. Bu eksiklik birçok işlem için temsili hesapların kullanılmasına neden olmaktadır. Özellikle Kavramsal Çerçeve'de yer alan başta anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik olmak üzere faydalı finansal bilginin taşınması gereken niteliklere paralel bir raporlama sisteminin kurulabilmesinin YHPT düzenlemeleri ile mümkün olacağı düşünülmektedir. Ayrıca YHPT ile kaydetme ve raporlama arasındaki harmonizasyon sorununun ortadan kalkması beklenmektedir. Özetle YHPT finansal raporlama süreçlerindeki gereksinimleri önemli düzeyde karşılama niteliği taşıyan düzenlemeleri içermektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartları'na Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planı'nda Yapılması Gereken Değişiklikler”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 84, 29-70.

Erdoğan, N. (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü: Maliyet Muhasebesi*, İkinci Baskı, Varış Yayınları, İzmir.

Kamu Gözetimi Kurumu (2018). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Yeni Hesap Planı Taslağı*, Çevrimiçi:

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi 31.07.2019).

Sevilengül, O. (2016). *Genel Muhasebe*, Onsekizinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.