

# MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞININ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU HESAPLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ\*

Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK\*\*

Doç. Dr. Ahmet Cemkut BADEM\*\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
Özel Sayı 2020; 22, ös271- ös291

ÖS  
271

## ÖZ

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 25 yıldır yürürlüktedir. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı ise 2018 yılında yayımlanmış, görüş ve önerilere açılmıştır. Çalışma Taslak’ta yer alan kâr veya zarar tablosu hesaplarının Tebliğ’de yer alan gelir tablosu hesapları ile karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkların analiz edilmesini kapsamaktadır. Nitel araştırma yöntemi kullanılan çalışmada analiz; hesap grupları, hesaplar, hesap açıklamaları ve hesabın işleyişi başlıkları esas alınarak yürütülmüştür. Sonuçta bazı hesap gruplarında önemli farklılıklar olduğu, bazılarında ise yalnızca isim değişikliği yapıldığı gözlemlenmiştir. Bazı hesap grupları tümüyle kaldırılmış, yeni hesap grupları eklenmiştir. Taslağın mevcut hesap planına göre daha fazla hesap içerdiği, hesap açıklamalarının genel olarak daha ayrıntılandırıldığı gözlemlenmiştir. MSUGT’nde özellikle gelir tablosu hesaplarına ilişkin “hesabın işleyişi” başlıklarının ya çok detaysız olduğu ya da hiç olmadığı dikkati çekerken Taslak’ta bu başlıklar dönem sonu uygulamaları da eklenerek genişletilmiş ya da olmayan başlık eklenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları, Gelir Tablosu Hesapları, Nitel Araştırma

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M48, M49

\* Makale Gönderim Tarihi: 13.11.2019; kabul tarihi: 17.01.2020

Bu çalışma 5-8 Ekim 2019 tarihleri arasında Kuşadası-Aydın’da MÖDAV tarafından düzenlenen 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda (MODAVICA 2019) bildiri olarak sunulmuş, geliştirilerek yeniden hazırlanmıştır.

\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Bankacılık Bölümü, yigit.ozbek@hbv.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-5554-8124>.

\*\*\* Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, cembadem@kocaeli.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-5691-5742>.

**Atıf:** Özbek, C. Y. ve Badem, A. C. (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), ös271 - ös291.

<http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.646556>

**COMPARATIVE EVALUATION OF PROFIT OR LOSS STATEMENT ACCOUNTS IN TERMS OF  
DRAFT CHART OF ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH FINANCIAL REPORTING STANDARDS  
AND GENERAL COMMUNIQUE ON ACCOUNTING SYSTEM APPLICATION**

**ABSTRACT**

General Communique on Accounting System Application driving the accounting transactions in Turkey has been in force for 25 years. Task of Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards was published in 2018 and then, it was opened to opinions and suggestions. This Study covers the comparative analyze of the similarities and the differences of profit or loss statement accounts of Task and the income statements accounts of Communique. In the research, the qualitative research method was preferred by focusing account groups, accounts, account explanations, and accounting process. As a result, it has been observed that in some account groups there has been significant differences and in some of them only the titles has been changed. Moreover, some account groups have been completely removed and new account groups had been added. It has been also observed that Task includes more accounts and detailed statements compared to the current account plans. Especially, it has been seen that the statements related to “accounting process” titles of the income statements in General Communique on Accounting System Application are insufficient or absent whereas these titles has been expanded by adding year-end accounts or new titles in Task.

**Keywords:** General Communique on Accounting System Application, Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards, Profit or Loss Statement Accounts, Income Statement Accounts, Qualitative Research

**JEL Classification:** M40, M41, M48, M49

**1. GİRİŞ**

Türkiye’de muhasebede tekdüzenin sağlanması, Cumhuriyet’in kuruluşundan 1980’li yıllara kadar ekonomide önemli yer tutan iktisadi devlet teşekküllerinde muhasebede tekdüzen çalışmaları ile başlamıştır. Kamu İktisadi Teşebbüsleri için geliştirilen Tekdüzen Hesap Planı 1972 yılında yürürlüğe girmiş, her kamu iktisadi kurumu kendi muhasebe organizasyonunu yaparken bu çerçeve hesap planını esas almıştır. Bu yıllarda henüz gelişme aşamasını sürdüren özel sektör, muhasebe sorumlularını daha çok kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe servislerinde yetişen kişilerden sağladığı için bu kişiler çalıştıkları işletmenin muhasebe hesap planını alışık oldukları ve işlevsel buldukları, Kamu İktisadi Teşebbüsleri için geliştirilen Tekdüzen Hesap Planı’na uyumlu olarak hazırlamışlardır. Aynı yıllarda özel sektör için de ortak (tekdüzen) bir hesap planı oluşturulması tartışmaları sürmüştür. 1984 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından Standart Hesap Planı yayımlanarak ihtiyaca kısmen cevap verilmiştir. 1987 yılında Türk Standartları Enstitüsü’nde Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi kurulmuştur. Bu komitenin çalışmaları uygulamada çok yer bulmasa da iki temel finansal tablo olan; bilanço ile kâr ve zarar tablosu formu standardı yayımlamıştır (Arıkan 1996, 53). Tabana yaygın bir tekdüzen hesap planı 1992 yılının sonunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) içerisinde yasal zemine oturtulmuş, 1994 yılında uygulamaya koyulmuştur (TÜRMOB). Günümüze gelene kadar ihtiyaca uygun çeşitli revizyonlar yapılarak MSUGT güncel tutulmaya çalışılmıştır.

Ekonominin gelişerek karmaşıklaşması, ticarete yeni uygulamaların gelmesi, yeni finansal araçların kullanılması muhasebenin de bu değişime ayak uydurmasını gerektirmiş, yeni koşullara uygun uluslararası muhasebe standartları geliştirilmiştir. Ülkeler, muhasebe sistemlerini uluslararası standartlara uyumlu hale getirerek yerel işletmelerinin uluslararası pazarın avantajlarından yararlanmasını, dünya

ekonomik sistemine kolaylıkla entegre olabildiğini sağlamaya çalışmıştır.

Dünya ekonomisi içerisinde tutunma arzusunda olan Türkiye de bu gelişmelere uzak kalamamış, uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamak için önceleri akademik düzeyde de olsa öncelikle standartları Türkçe'ye çevirmeye ve tartışmaya başlamıştır. 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ile kurumsallaşma yolunda önemli bir adım atılmıştır. Bir sonraki adımda 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Standartlara uygun uygulamaların yaygınlaştırılması amacıyla 2005 yılından itibaren borsada işlem gören Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatına tabi şirketlerin, 2006 yılından itibaren bankaların, 2008 yılından itibaren sigorta şirketlerinin muhasebe standartlarını uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir. 2014 yılından itibaren Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlara (KAYİK) da standartları uygulama zorunluluğu getirilerek standartların uygulamasının daha da yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. KAYİK niteliğinde olmayıp bağımsız denetime tabi olan işletmeler de uluslararası nitelikte olup daha dar kapsamlı olan kendilerine özel bir standardı uygulamaya başlamıştır.

**ÖS**  
**273**

Bu gelişmelere paralel olarak standartlara uygun hesap planı tartışmaları da başlamıştır. Standartlarla uyumlu tekdüzen hesap planının şekliyle önce, gerekliliği konusunda görüş ayrılığı ortaya çıkmıştır. İşletmelerin kullandığı hesap planından ziyade finansal bilgilerin sunumunun önemli olduğuna (Altıntaş 2011, 169) dair görüşler bulunmakla birlikte, standartlara uyumlu hesap planı oluşturmaya yönelik akademik çalışmalarda yayımlanmış (Örneğin Akdoğan ve Sevilengül 2007), standartlar üzerinde çalışan yazarlar kendilerine özgü hesap planları oluşturmaya başlamıştır. Türkiye'de ortak bir hesap planı oluşturulmasını savunanlar; muhasebe öğretimi, muhasebe uygulamalarının elektronik ortamda yürütülmesi, muhasebe çalışanlarının iş değişikliğinde yeni işletmeye uyumu ve denetim gibi çeşitli konularda tekdüzen hesap planı uygulamasının avantaj sağlayacağını savunmaktadır. Üzerinde birleşilen görüş mevcut hesap planı ile standartlarla uyumlu gerçeğe uygun bir raporlamanın güç olduğudur (Özkan ve Terzi 2012). Uygulamada bu güçlük, 2011 yılında muhasebe ve finansal raporlama standartlarını yayımlamakla yetkilendirilen Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulayan işletmeler için; finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi, bazı özel konuların muhasebeleştirilmesine yönelik ilke kararları ve TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarına ilişkin ilave hususlar yayımlanarak çözülmeye çalışılmıştır. 2018 yılında ise KGK tarafından uygulama birliğini sağlamak amacıyla Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, Kurumun web sayfasında yayımlanarak görüş ve önerilere açılmıştır (KGK 2018b). Bu çalışma, ilgili Taslak'ta yer alan kâr veya zarar tablosu hesaplarının MSUGT'nde yer alan gelir tablosu hesapları ile karşılaştırılarak analiz edilmesine dayanmaktadır.

Analiz nitel araştırma yöntemi ile yürütülmüştür. Çalışma sonucunda Taslak'ta oluşturulan 6 kodlu tamamı yeni isimli 10 hesap grubunun altısının MSUGT'ndeki gruplarla benzerlik gösterdiği, bu gruplardaki bazı hesap isimlerinin de aynı olduğu, ancak birçok hesabın içerikleri benzer olsa da isimlerinin farklı olduğu gözlemlenmiştir. Taslak'ta iki hesap grubu kodu, iki farklı başlıktan oluşmuştur. Taslak kâr veya zarar tablosu hesapları bazında MSUGT'ne göre daha fazla hesap içermektedir. Taslak'ta hesap açıklamalarının ve hesabın işleyişi başlıklarının genişletildiği dikkat çekmektedir.

29 Temmuz 2017 tarihinde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın (BOBİ FRS) Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla karşılaştırmalı çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Ancak taslak hesap planı çok yeni olduğu için literatür taramasında doğrudan konuya ilişkin bir çalışmaya rastlanmamıştır. Örneklerine rastlanılan çalışmalar hesap planı bazında değil standart setlerinin

karşılaştırması şeklindedir. BOBİ FRS ile TMS/TFRS'leri standartlar açısından karşılaştıran Doğan (2017), karşılaştırma sonucunda BOBİ FRS'nin bazı yönleriyle TMS/TFRS'lere benzerlik göstermekle birlikte, genel anlamda daha basitleştirilmiş hükümler içerdiği (gerçeğe uygun değer kullanımı yerine maliyet bedeli kullanılması gibi) sonucuna varmıştır.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS'leri temel konularda karşılaştıran ve farklılıkları ortaya koymayı amaçlayan Gücenme Gençoğlu (2017), iki standart arasında kapsamlı kâr kavramı kullanımı, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve özkaynak değişim tablosunun tasarımlarında farklılıklar saptamıştır.

Her iki standart setinin finansal tablolara etkileri açısından karşılaştırmalı bir çalışma yapan Gökçen, Öztürk ve Güleç (2018), standart setleri arasındaki farklılıkları açıklayarak bu farklılıkların finansal raporları nasıl etkileyeceğini araştırmıştır. Yazarlar BOBİ FRS'nin uygulamaya kolaylık getirmesine karşın, finansal raporlarda sunulan bilginin gerçeğe uygun bilgi olması kısıtlandığından, sağlayacağı faydanın BOBİ FRS'de arzulanan düzeyde olmadığı kanaatine varmışlardır.

Gökçen ve Ataman (2018) çalışmalarında TFRS ve BOBİ TFRS'ye uygun olarak KGK tarafından yayımlanan finansal tabloları karşılaştırmıştır. Karşılaştırmada tek tablo yaklaşımına göre düzenlenmiş Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu esas alınmış, BOBİ FRS'de Kâr veya Zarar Tablosu kullanılacağı vurgulanmıştır.

BOBİ FRS ile Vergi Usul Kanunu (VUK) ve MSUGT hükümlerini karşılaştıran Doğan (2018), BOBİ FRS'nin bağımsız denetime esas olacak bir finansal raporlama çerçevesinde gerekli olabilecek tüm özellikleri barındırdığı, bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayabildiği; VUK ve MSUGT'nin ise her konuda değerlendirme ölçülerine yer vermemesi, kıdem tazminatı, amortisman ve reeskont uygulamalarının ihtiyarı bırakılması gibi nedenlerle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayamadığı sonucuna ulaşmıştır. Doğan'a (2018) göre VUK ve MSUGT'ne uygun olarak düzenlenen finansal tablolar gerçeğe uygun sunum ve ihtiyaca uygun karşılaştırılabilir bilgi sağlamaktan uzaktır.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2018) de nitel araştırma yöntemi kullanarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT ve VUK'nun ilgili maddelerini incelemiş ve farklılıkların muhasebe uygulamaları ile finansal tablo kullanıcıları üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Yazarlar finansal tablolarda en fazla farklılığın Kâr veya Zarar Tablosunda olduğunu ifade etmişlerdir.

Kâr veya Zarar Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu ile ilgili farklı bir karşılaştırmalı çalışma da Akdoğan ve Sultanoğlu (2019) tarafından yapılmıştır. Yazarlar yeni ve eski kavramsal çerçevede kâr ve zarar unsurları arasındaki farklılık üzerinde yoğunlaşırken finansal tablo üzerindeki etkileri konusunu da araştırmalarına dahil etmişlerdir. IASB'nin yeni kavramsal çerçeveyi oluşturma sürecinde konuya ilişkin tartışmaların yansıtıldığı çalışmada, kâr ve öğelerinin finansal tablolara nasıl yansıtıldığı Türkiye, Almanya, Fransa, Amerika Birleşik Devletleri, Çin ve Avustralya örnekleri üzerinden de karşılaştırılmıştır.

Özbek (2019) MSUGT ve Taslak'ta yer alan maliyet hesapları sınıfı üzerine yaptığı araştırmasında, Taslak'ta bazı hesap gruplarında önemli değişiklikler yapıldığı, hesap sayılarının artırıldığı, hesap açıklamalarının genellikle daha ayrıntılı hazırlandığı sonuçlarına ulaşmıştır.

## 2. KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

“TMS1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı” (KGK 2018a) karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla, finansal tabloların genel kurallarına, yapısına ve içeriğine ilişkin asgari koşulları düzenlemiştir. Standardın 81 ilâ 105. paragrafları kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve dipnotlarına ilişkin düzenlemelere ayrılmıştır. Standartta tablo başlığı olarak “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” başlığı kullanılsa da 10. paragrafta bunun yerine “Kapsamlı Gelir Tablosu” gibi farklı bir başlık kullanılabilirdi de belirtilmiştir. Bu tablo tek bir tablo halinde sunulabileceği (tekli tablo yaklaşımı) gibi kâr veya zarar bölümü ayrı bir “Kâr veya Zarar Tablosu”nda da sunulabilir (ikili tablo yaklaşımı).

Tek veya ikili yaklaşımın hangisi tercih edilirse edilsin Standartta belirli bir format verilmemiş ancak tabloda sunulması gereken bilgiler sıralanmıştır. İhtiyaç olması halinde tablolara ilave kalemler, başlıklar ve ara toplamlar konulabileceğine dair serbesti getirilmiştir. 99. paragrafta tablonun sunumunda giderlerin çeşitlerine ya da fonksiyonlarına göre sınıflandırılabilirdi ifade edilmiştir. 102. paragrafta çeşitlerine göre sınıflandırılmış bir kâr veya zarar tablosu örneği; 103. paragrafta ise fonksiyonlarına göre sınıflandırılmış bir kâr veya zarar tablosu örneği verilmiştir.

TMS 1’de belirli bir finansal tablo formatı verilmemesi standartlaşmanın amacı olan karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirliği güçleştirmesi açısından eleştirilmektedir. Örneğin Gürol ve Akdoğan (2016) Türkiye ve Avrupa Birliği’nin seçilmiş ülkelerinin bankalarının yayımladığı finansal tablolar üzerinde yaptıkları çalışmada, özellikle gelir unsurlarının raporlandıkları yerler açısından farklılıklar bulunduğunu, bunun da finansal tablonun anlaşılmasını ve karşılaştırılmasını güçleştirdiğini ortaya koymuşlar, finansal tabloların belirli bir formatta yayımlanması gerektiği önerisinde bulunmuşlardır.

KGK gerek 2019-1 sayılı “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi Başlıklı İlke Kararı”nda, gerekse Taslak’ta işletmeleri tek tip finansal tablo düzenlemeye zorlamaktadır. İkili yaklaşım benimsenmekle birlikte ilke kararında işletmenin performansını bildiren finansal tablo başlığının “Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” olarak belirlendiği de görülmektedir.

2018 sürümü kavramsal çerçevenin kâr veya zarar tablosunu düzenleyen paragraflarında kâr veya zarar tablosu teriminin hem bir tabloyu hem de bir tablonun içerisindeki bir bölümü ifade ettiği açıklanmıştır. Kavramsal çerçevede, gelir ve giderlerin sınıflandırılması amacıyla üretilen kâr veya zarar tablosu, bir işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansı ile ilgili bilgilerin temel kaynağı olarak tanımlanmıştır (KGK 2018a).

## 3. YÖNTEM

Taslak ile getirilen yenilikler bir bütün olarak, hem uygulamacıların hem de akademisyenlerin ilgi alanına girmektedir. Bu çalışmanın araştırma sorusu taslak hesap planında yer alan kâr veya zarar tablosu hesaplarının MSUGT’nde yer alan gelir tablosu hesapları ile karşılaştırılarak uygulamaya getirilen yenilikler olup olmadığı, varsa neler olduğudur. Analiz nitel araştırma yöntemi ile yürütülmeye uygundur.

Bu nedenle çalışmamızda, nitel araştırma tekniklerinin başlıcalarından birisi olan doküman inceleme yoluyla veri toplama tekniği kullanılmıştır. Araştırmaya kaynaklık eden problem cümlesinin

ifade ettiği olguları içeren kaynakların analiz edilerek yorumlandığı bu teknikte kayıt ve belgeler sistemli bir biçimde incelenerek veriler toplanır ve analize tabi tutulur (Duverger 1973, 96). Bu tekniğin gereği olarak MSUGT ve Taslak analize tabi tutulmuş, konuya yakın konularda literatür taraması yapılmıştır. Yürütülen analize dayanarak, her iki düzenleme arasındaki farklılık ve benzerlikler ortaya konulmuş, sonuçlar tartışılmıştır.

#### 4. BULGULAR

Her iki hesap planında da hesap sınıf kodu olarak aynı kod kullanılırken, başlık farklılaştırılmıştır. 6 kodlu sınıf için MSUGT’nde “Gelir Tablosu Hesapları” başlığı kullanılırken, Taslak’ta “Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları” başlığı kullanılmıştır. Taslak’taki kullanım geçerlilik kazandığında Yücel (2012) başta olmak üzere konu hakkında yazan akademisyenlerin, Amerikan / İngiliz İngilizcesinden çeviri farklılığından kaynaklandığını savundukları ve çeviri hatası olarak nitelendirdikleri “gelir / kâr” kavramı tartışması sona erecektir.

Şekil itibarıyla dikkate alındığında MSUGT’ne uygun Gelir Tablosunda bir bölüm olarak yer alan “Olağandışı Gelir ve Kârlar” ile “Olağandışı Gider ve Zararlar” başlıkları Taslak’a uygun Kâr veya Zarar Tablosunda (tek veya iki tablolü yaklaşımın her ikisinde de) yer almamaktadır. “TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu” standardının 87. paragrafında, her iki yaklaşımda dipnotlar da dahil olmak üzere herhangi bir gelir/gider kaleminin olağandışı olarak sunulamayacağını açıkça belirtmiştir. Bu nedenle finansal raporlama standartları açısından işletmenin her türlü faaliyeti olağandır.

Analiz sonucunda ortaya çıkan bulgulardan birisi, kâr veya zarar tablosu hesapları sınıfı açıklamasının MSUGT’ndeki açıklamayla büyük oranda benzer olduğudur. Açıklama kısmında hesap sınıfının hangi gruplardan oluştuğunun sıralanması benzerlik gösterirken, sınıfın amacı bir cümle ile başlangıca eklenmiştir. Ayrıca Taslak’a TFRS uygulayacak işletmeler için de bir açıklama satırı eklenmiştir.

##### 4.1. Hesap Gruplarının Değerlendirilmesi

Analizde hesap gruplarının isimlerinde benzerlik olmadığı fark edilmektedir. Bazı grup isimlerinde küçük farklılıklar olmakla birlikte, çoğu grup isminde önemli değişiklikler olduğu, yeni grup isimlerinin eklendiği görülmektedir. Taslak’ta yer alan önemli bir yenilik de aynı grup koduna iki farklı grup ismi verilmesidir. 64 ve 65 kodlu grupların her biri ikişer grup ismine sahiptir, yani ikişer amaçlıdır. Tablo 1’de MSUGT Tekdüzen Hesap Planında yer alan Gelir Tablosu Hesap Grupları ile “Finansal Raporlama Standartları ile Uygun Hesap Planı Taslağı”nda yer alan Kâr veya Zarar Tablosu Hesap Grupları karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

**Tablo 1. Hesap Planlarındaki 6 Sınıfı Hesap Grupları**

MSUGT	TASLAK
60 Brüt Satışlar	60 Brüt Satış Hasılatı
61 Satış İndirimleri (-)	61 Satış Hasılatından Yapılan İndirimler(-)
62 Satışların Maliyeti (-)	62 Satışların Maliyetleri(-)
63 Faaliyet Giderleri (-)	63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri(-)
64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	64 (640-644)Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar
	64 (645-649)Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar
65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	65 (650-654)Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar (-)
	65 (655-659) Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)
66 Finansman Giderleri (-)	66 Finansal Gelirler
67 Olağandışı Gelir Ve Kârlar	67 Finansal Giderler (-)
68 Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)	68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları
69 Dönem Net Kârı (Zararı)	69 Dönem Net Kârı veya Zararı

**ÖS  
277**

Tablo 2’de isimleri farklı olsa da amaç ve içerik açısından benzer olan grup isimleri gösterilmektedir. Toplam 10 gruptan altısı isim bakımından benzerlik göstermektedir. Bu grupların çoğunda hesap isimlerinin de benzerlik gösterdiği gözlenmiştir. İsimleri benzer olan gruplardan yalnızca “**Finansal Giderler**” grubunun kodu farklıdır.

**Tablo 2. İsimleri Benzerlik Gösteren Gruplar**

MSUGT	TASLAK
60 BRÜT SATIŞLAR	60 BRÜT SATIŞ HASILATI
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ	61 SATIŞ HASILATINDAN YAPILAN İNDİRİMLER
62 SATIŞLARIN MALİYETİ	62 SATIŞLARIN MALİYETLERİ
63 FAALİYET GİDERLERİ	63 ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ
66 FİNANSMAN GİDERLERİ	67 FİNANSAL GİDERLER
69 DÖNEM NET KÂRI VE ZARARI*	69 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

\* 69 kodlu grup ismi MSUGT’nin kendi içinde de çalışmaktadır. Grup ismi Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planında “Dönem Net Kârı (Zararı)” olarak yer alırken, Hesap Planı Açıklamalarında “Dönem Net Kârı ve Zararı” olarak ifade edilmiştir.

Taslak'ta yer alan "66 Finansal Gelirler" ile "68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları" grupları MSUGT'nde bulunmayan gruplardır.

Tablo 2'de yer alan 61 ve 63 kodlu gruplarda bulunan hesapların kodları, isimleri, amaçları ve sayıları MSUGT'ndeki karşılıkları ile aynıdır. Taslak'taki 60 kodlu grupta iki, 62 kodlu grupta üç, 69 kodlu grupta ise bir hesabın ismi MSUGT'ndeki karşılıkları ile aynıdır. 62 kodlu grupta bir hesap ile 67 kodlu "Finansal Giderler" grubunda iki hesap ismi ise MSUGT'ndeki karşılığına çok yakındır.

Grupların açıklamaları incelendiğinde, farklı şekilde ifade edilmiş olsa da 61, 62 ve 63 kodlu grupların açıklamalarının MSUGT'nde karşılığı olan grupların açıklamalarıyla benzerlik gösterdiği; 60, 64, 65, 66 ve 67 kodlu gruplarda yardımcı hesap kullanılması konusunda yönlendirme yapıldığı; 61 ve 67 kodlu grupların açıklamalarının genişletildiği; 69 kodlu grup için MSUGT'nde hiçbir açıklama bulunmazken Taslak'ta kısa da olsa açıklama bulunduğu gözlemlenmektedir.

Taslak'ta 64 ve 65 kodlu gruplar iki amaçla kullanıldığından açıklamalar da iki farklı başlıkta yapılmıştır. Her iki başlıkta da çok fazla açıklama yapılmadan doğrudan hesapların tanıtımına geçilmiştir. Tamamen yeni bir grup olan 67 kodlu gruptaki hesapların bir kısmının karşılığı MSUGT'nde "642 Faiz Gelirleri" hesabındadır. Taslak'ta yeni getirilen bir başka grup olan 68 kodlu grubun yalnızca TFRS'yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılacağı açıklaması yapılmıştır. 69 kodlu grup ayrı başlık isimleri şeklinde düzenlenmemiş olsa da fiilen iki alt başlığa ayrılmıştır. Bu başlıklar; sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler başlıklarıdır. Durdurulan faaliyetlere ilişkin hesapların doğal olarak yalnızca TFRS'yi uygulayan ve durdurulan faaliyeti bulunan işletmeler tarafından kullanılacağı açıklanmıştır.

#### 4.2. Hesapların Değerlendirilmesi

MSUGT'nde 6 kodlu 42 adet hesap bulunurken Taslak'ta 73 adet hesap bulunmaktadır. Bu hesaplardan bazıları aynı isimli, büyük bir çoğunluğu ise farklı isimli olmakla birlikte benzer amaçlıdır. Taslak'ta MSUGT'ndeki hesaplardan farklı amaçlı hesaplar da bulunmaktadır. Taslak'ta genel olarak hesap açıklamalarının genişletildiği, MSUGT'nde birçok hesapta olmayan hesabın işleyişi başlığının eklendiği, var olan işleyiş başlığının dönem sonu uygulamaları eklenerek genişletildiği gözlemlenmiştir.

MSUGT ve Taslak'ta kodları ve isimleri benzerlik gösteren 11 hesap aşağıdaki gibi listelenmiştir:

- ✓ 600 YURTIÇİ SATIŞLAR
- ✓ 601 YURTDIŞI SATIŞLAR
- ✓ 610 SATIŞTAN İADELER
- ✓ 611 SATIŞ İSKONTOLARI
- ✓ 612 DİĞER İNDİRİMLER
- ✓ 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ



- ✓ 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ
- ✓ 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ
- ✓ 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- ✓ 631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- ✓ 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

#### 4.2.1. Brüt Satış Hasılatı Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

“60 Brüt Satış Hasılatı” grubunda yer alan “600 Yurtiçi Satışlar” ve “601 Yurtdışı Satışlar”

hesapları her iki hesap planında da aynı koda, isme ve amaca sahiptir. Taslak'ta her iki hesabın açıklamasında da hesaplarda brüt hasılat tutarının izleneceği vurgusu yapılmış, hesapların işleyişi dönem sonu kaydına ilişkin bilgiler eklenerek genişletilmiştir. Bu gruptaki eşleştirilebilecek hesaplar Tablo 3’de gösterilmiştir.

**ÖS**  
**279**

**Tablo 3. Brüt Satış Hasılatı Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

MSUGT	TASLAK
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	602 İHRAÇ KAYDIYLA SATIŞLAR
600 YURTIÇİ SATIŞLAR 601 YURTDIŞI SATIŞLAR	603 ÖZEL ÜRETİM BÖLGELERDEN SATIŞLAR
602 DİĞER GELİRLER	609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI

“602 İhraç Kaydıyla Satışlar” hesabı, “ihraç kaydıyla ihracat yapacak olanlara yapılan satışlar”ın izlenmesinde kullanıldığı için MSUGT’ndeki “600 Yurtiçi Satışlar” hesabı ile eşleştirilebilir. “603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar” hesabı ise serbest bölgelere yapılacak satışların izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “601 Yurtdışı Satışlar” hesabıyla; teknopark ve teknokent gibi özel üretim bölgelerine yapılan satışların izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “600 Yurtiçi Satışlar” hesabı ile eşleştirilebilir. “609 Diğer Satış Hasılatları” hesabı MSUGT’ndeki “602 Diğer Gelirler” hesabı ile eşleştirilebilir. Örneğin sübvansiyonların muhasebeleştirilmesi bu eşleştirmeye dayanak olarak gösterilebilir. Kodu ve ismi değişen 609 kodlu hesabın açıklaması daraltılmış, hesabın işleyişi başlığı dönem sonu uygulaması eklenerek genişletilmiştir.

#### 4.2.2. Satış Hasılatından Yapılan İndirimler Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

“61 Satış Hasılatından Yapılan İndirimler” grubunda yer alan üç hesabın da karşılığı MSUGT’ndeki “61 Satış İndirimleri” grubundaki üç hesap ile aynıdır. Bu grup her iki hesap planının en çok benzerlik gösteren grubudur.

### 4.2.3. Satışların Maliyetleri Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

“62 Satışların Maliyetleri” grubunda MSUGT’ndeki karşılığıyla benzer nitelikte hesaplar bulunmaktadır. Her iki hesap planında da “620 Satılan Mamuller Maliyeti”, “621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti” ile “623 Diğer Satışların Maliyeti” hesapları aynı kod, isim ve amaca sahip hesaplardır. Taslak’ta yer alan “622 Sunulan Hizmet Maliyeti” hesabı ise MSUGT’ndeki “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına kod ve amaç açısından benzemekle birlikte hesap isminde küçük bir farklılık içermektedir. Bu gruba ilişkin eşleştirilebilecek hesaplar Tablo 4’de gösterilmiştir.

Ös  
280

**Tablo 4. Satışların Maliyetleri Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

MSUGT	TASLAK
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	625 STOK ANORMAL FİRE VE KAYIPLARI
654 KARŞILIK GİDERLERİ	626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI 654 KARŞILIK GİDERLERİ	629 DİĞER GİDERLER

Taslak’ta satılan mamul, ticari mal gibi unsurlara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ve karşılık iptalleri ile geçerli finansal raporlama çerçevesi gereğince mamullere yüklenemeyen maliyet unsurları bu grupta yer almıştır. Böylece MSUGT’nde satışların maliyetini ilgilendirse de “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” ile “Olağandışı Gider ve Zararlar” grupları içerisinde yer alan unsurlar Taslak’ta ilgili olduğu grupta toplanmıştır. Örneğin normal kapasitenin benimsemesi nedeniyle sabit genel üretim giderlerinin üretilen mamullere dağıtılamayan kısmının muhasebeleştirilmesinde ve üretim veya stoklama aşamalarında doğan anormal fire ve kayıpların muhasebeleştirilmesinde MSUGT’nde “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı kullanılırken Taslak’ta her iki durum için ayrı ayrı “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri” ve “625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları” hesapları tanımlanmıştır. Esas faaliyeti ilgilendiren üretim ve stoklamadan kaynaklanan bu muhasebe olayları böylece ilgili olduğu grubun içerisine çekilmiş ve ayrı başlıklarda sınıflandırılabilir hale getirilmiştir. Benzer bir durum karşılıklar ve karşılık iptalleri için de geçerlidir. MSUGT’nde stok, menkul kıymet, alacak gibi tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüğü karşılıkları tek bir hesap olan “654 Karşılık Giderleri” hesabında muhasebeleştirilirken, Taslak’ta 62 grubuna koyulan “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri” hesabı stokla ilgili karşılıkların ilgili olduğu grupta sınıflandırılmasına olanak sağlamıştır. Karşılık giderleri iptalleri de MSUGT’nde hangi varlığa ilişkin karşılık giderinin iptal edildiğine bakılmaksızın “654 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabında muhasebeleştirilirken, stoklara ilişkin olarak ayrılan karşılıkların iptalleri stoklarla ilgili bir grup olan 62 grubunda “627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabında sınıflandırılmıştır. Yalnızca 62 grubuna özgü olmayıp diğer

gruplarda da muhasebe olaylarının ilgisine göre ayrıştırıldığı bu sınıflandırma, daha sağlıklı analizler yapılabilmesine katkı sağlayacaktır.

#### 4.2.4. Esas Faaliyet Dönem Giderleri Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

“63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri” grubundaki üç hesabın karşılığı MSUGT’nde bulunan “63 Faaliyet Giderleri” grubundaki üç hesabın kodu ve ismi ile aynıdır. Bu gruptaki 630 ve 631 kodlu hesaplar kullanım yönünden benzerlik gösterirken “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabının kullanım amacı standartlara uygun olarak farklılık göstermektedir. “TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı ve “BOBİ FRS Bölüm 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı ile uyumlu olarak “araştırma” ve “geliştirme” kavramları farklılaştırılmıştır. Standartlar gereğince araştırma harcamaları doğrudan bu hesapta muhasebeleştirilirken geliştirme harcamalarının aktifleştirilemeyen bölümü ile maden kaynaklarının aranması, araştırılması ve değerlendirilmesi için katlanılan fedakârlıklar ile geliştirme için katlanılan fedakârlıkların aktifleştirilemeyen kısmı da bu hesapta muhasebeleştirilir.

**ÖS  
281**

#### 4.2.5. Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar ile Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

64 kodlu grup iki amaçlı gruplardan birisidir. Grubun ilk amacı esas faaliyetlerden elde edilen gelir ve kazançlara ilişkin bir sınıflandırma olup bu gruptaki hesaplardan ilk beşi (640 ilâ 644) işletmenin; kur farkı, konusu kalmayan karşılıklar, komisyon, tarımsal faaliyet gelirleri gibi gelir ve kazançlarıyla ilgilidir. Bu kısımdaki hesaplardan çoğunluğu Tablo 5’de görüldüğü gibi MSUGT’nde “64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” grubundaki hesaplara karşılık gelmektedir.

**Tablo 5. Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

MSUGT	TASLAK
642 FAİZ GELİRLERİ 646 KAMBİYO KARLARI 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	641 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
643 KOMİSYON GELİRLERİ	642 ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KOMİSYON GELİRLERİ
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	644 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR

“640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabı senetli veya senetsiz ticari alacaklarla ilgili olarak ortaya çıkan faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından MSUGT’ndeki “642 Faiz Gelirleri” hesabı ile; bu alacaklara ilişkin kur farkı kazançlarının muhasebeleştirilmesi açısından MSUGT’ndeki “646 Kambiyo Kârları” hesabı ile; senetli ticari alacaklar ve senetli ticari borçlara reeskont uygulanması halinde reeskont faiz

gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından da MSUGT’ndeki “647 Reeskont Faiz Gelirleri” hesabı ile eşleştirilebilir. “641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı, bu gruptaki varlıkların değer düşüklüğü karşılık iptal gelirlerine özgü bir hesap olması açısından anlamlı analizler yapılabilmesine olanak sağlayabilecek bir hesaptır. Bu grupta bulunan “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabının MSUGT’nde karşılığı yoktur.

64 grubunun ikinci amacı ise işletmenin esas faaliyetiyle ilgili olmayan ve finansal gelir olarak nitelenmeyen yatırımlarından elde ettiği gelir ve kârların muhasebeleştirilmesidir. Bu amaçla açılan hesapların (645 ilâ 649) çoğu Tablo 6’da görülebileceği gibi MSUGT’nde “64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” grubundaki hesaplara karşılık gelmektedir.

**ÖS**  
**282**

**Tablo 6. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

MSUGT	TASLAK
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ 641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ	645 ÖZKAYNAK YÖNTEMİYLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN KÂRLARINDAN PAYLAR
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ 641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI	646 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN SAĞLANAN GELİR VE KAZANÇLAR
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	647 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN ELDE EDİLEN GELİR VE KAZANÇLAR
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR veya 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	648 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR ve KAZANÇLAR

İşletmenin özkaynak yöntemiyle değerlendirilen mali yatırımlarından elde ettiği kâr paylarının izlenmesi amacıyla kullanılan “645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar” hesabı MSUGT’ndeki “640 İştiraklerden Temettü Gelirleri” ve “641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri” hesapları ile eşleştirilebilir. Geniş bir hesap topluluğuna karşılık gelen “646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar” hesabı ise değerlendirme yöntemine bakılmaksızın mali yatırımlara önceki dönemlerde ayrılan karşılıkların iptali açısından MSUGT’ndeki “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı ile; maliyet değeri ve gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırımlardan elde edilen temettü veya diğer dağıtım gelirlerinin izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “640 İştiraklerden Temettü Gelirleri” ve “641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri” hesapları ile; ölçüm yöntemi dikkate alınmaksızın işletmenin yatırımlarını elden çıkartması sonucunda elde edilen kazançların izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “645 Menkul Kıymet Satış Kârları” hesabı ile eşleştirilebilir. MSUGT’nde yatırım amaçlı gayrimenkul

kavramı bulunmamaktadır, bu nedenle “647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar” hesabı önceden ayrılmış karşılıkların iptali açısından MSUGT’ndeki “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı; kira gelirleri ile gayrimenkullerin elden çıkartılmasında elde edilen kazançların izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabı ile eşleştirilebilir. “648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar” hesabı söz konusu varlıkların elden çıkartılmasından sağlanan kazançların izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” veya “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” hesabı ile eşleştirilebilir. Bu gruptaki hesaplarda yardımcı hesap kullanılması konusunda yönlendirme yapılmıştır. Taslakta yer alan “649 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar” Hesabı ise MSUGT’ndeki “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabı ile eşleştirilebilir.

#### 4.2.6. Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar ile Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

**ÖS  
283**

Yardımcı hesap kullanılması konusunda yönlendirme yapıldığı gözlemlenen 65 kodlu grup da 64 kodlu gruba paralel biçimde iki amaçlıdır. Bu grubun 650-654 arası kodları kapsayan ilk kısımdaki hesaplar işletmenin; kur farkı, değer düşüklüğü karşılığı, komisyon, tarımsal faaliyet gibi diğer faaliyetlerinden dolayı katlandığı gider ve zararlarla ilgilidir. Bu kısımdaki hesapların çoğunun MSUGT’nde “65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” grubundaki hesaplara karşılık gelmekle birlikte “66 Finansman Giderleri” grubu hesaplarına da karşılık geldiği Tablo 7’de gösterilmektedir.

MSUGT	TASLAK
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	
656 KAMBİYO ZARARLARI	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	651 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ
653 KOMİSYON GİDERLERİ	652 ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KOMİSYON GİDERLERİ
654 KARŞILIK GİDERLERİ	653 TARIMSAL FAALİYETLERDE DEĞERLEME AZALIŞLARI
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	654 ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR

Çok sayıda hesapla eşleştirilebilecek olan “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları” hesabı senetli ve senetsiz ticari borçlara ilişkin faiz giderlerinin izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri” ve “661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri” hesapları ile; yabancı paralı ticari alacak ve borçlardan kaynaklanan kur farkı zararlarının izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “656 Kambiyo Zararları” hesabı ile; ticari alacak ve borçlara reeskont uygulanması halinde reeskont hesaplanması ve reeskont iptallerinin izlenmesi açısından “657 Reeskont Faiz Giderleri” ve “647 Reeskont Faiz Gelirleri” hesapları ile eşleştirilebilir. MSUGT’nde tarımsal faaliyetlere özgü bir biçimlendirme olmadığından “653 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları” hesabının MSUGT’nde karşılığı yoktur, ancak bu hesap ile canlı varlıklarda değer düşüklüklerine karşılık ayrılması amaçladığından, değeri düşen her türlü varlığın değer düşüklüğünün MSUGT’nde izlendiği “654 Karşılık Giderleri” hesabı ile eşleştirilebilir.

**ÖS**  
**284**

Grubun ikinci kısmı işletmenin yatırımları nedeniyle uğradığı gider ve zararların izlenmesini amaçlamaktadır. Bu kısımdaki hesaplar (655 ilâ 659) MSUGT’nde “65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” grubundaki hesaplara karşılık gelmektedir. Tablo 8’de eşleştirilebilecek hesaplar gösterilmiştir.

**Tablo 8. Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

MSUGT	TASLAK
654 KARŞILIK GİDERLERİ 655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI	656 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN GİDER VE ZARARLAR
654 KARŞILIK GİDERLERİ 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	657 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN ELDE EDİLEN GİDER VE ZARARLAR
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR veya 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	658 MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN ZARARLAR
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	659 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GİDER VE ZARARLAR

Finansal raporlama standartları dışındaki düzenlemelerde özkaynak yöntemine göre değerlendirme kavramı olmadığı için MSUGT’nde, Taslak’taki “655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar” hesabının doğrudan bir karşılığı yoktur. Ancak uygulamada bu tarz zararlar için işletmelerin MSUGT’ndeki “659 Diğer Olağan Gider Zararlar” hesabı ile “332 İştiraklere Borçlar” hesabının çalıştırıldığına rastlanmaktadır. “656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve

Zararlar” hesabı işletmenin mali yatırımlarından kaynaklanan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “654 Karşılık Giderleri” hesabıyla; ölçüm yöntemine bakılmaksızın yatırımın elden çıkartılmasından uğranılan satış zararının takibi açısından MSUGT’ndeki “655 Menkul Kıymet Satış Zararları” hesabı ile eşleştirilebilir. “657 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gider ve Zararlar” hesabı değer düşüklüğü karşılığının izlenmesi açısından MSUGT’nde her türlü varlığın değer düşüklüğü karşılığının izlendiği “654 Karşılık Giderleri” hesabıyla; yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkartılması sonucu uğranılan zararın izlenmesi açısından MSUGT’nde gayrimenkullerin satış zararlarının da izlendiği “659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar” hesabı ile eşleştirilebilir.

#### 4.2.7. Finansal Gelirler Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

66 kodlu “Finansal Gelirler” grubu grup ismi itibariyle yenidir. İçerisinde 10 hesap barındıran gruptaki bazı hesaplar MSUGT’ndeki “64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” grubundaki hesapların amaçlarıyla benzerlik göstermektedir. Hesapların eşleştirmesi Tablo 9’da gösterilmiştir.

**ÖS**  
**285**

**Tablo 9. Finansal Gelirler Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

MSUGT	TASLAK
642 FAİZ GELİRLERİ	660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ
642 FAİZ GELİRLERİ	661 MENKUL KIYMET YATIRIMLARINDAN FAİZ GELİRLERİ
642 FAİZ GELİRLERİ 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	662 DİĞER ALACAKLARA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ
642 FAİZ GELİRLERİ	663 DİĞER FAİZ GELİRLERİ
646 KAMBİYO KÂRLARI	664 KUR FARKI KAZANÇLARI
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	665 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI	666 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	667 TÜREV ARAÇLARDAN SAĞLANAN KAZANÇLAR
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	668 DİĞER FİNANSAL GELİRLER
648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI	669 NET PARASAL POZİSYON KAZANÇLARI (ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI)

“660 Mevduat Faiz Gelirleri” ve “661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri” hesapları MSUGT’ndeki “642 Faiz Gelirleri” hesabı ile eşleştirilebilir. MSUGT’nde “Faiz Gelirleri” hesabının işleyişi başlığı bulunmazken Taslak’ta bu hesapla eşleştirilebilen hesaplara hesabın işleyişi başlığı eklenmiştir. “662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri” hesabı standartlarla uyumlu bir hesap olduğundan yenidir. Ancak diğer alacaklara ve borçlara (senetli veya senetsiz) reeskont uygulayan işletmeler dikkate alındığında bu hesap reeskont faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesi açısından MSUGT’ndeki “647 Reeskont Faiz Gelirleri” hesabı ile; diğer borçlara (senetli veya senetsiz) uygulanacak faizlerin izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “642 Faiz Gelirleri” hesabı ile eşleştirilebilir. “663 Diğer Faiz Gelirleri” hesabı işletmenin nakit ve nakit benzeri gibi finansal varlıklarından elde ettiği faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılır. Örneğin işletmenin elinde vadesine üç ay kalan sabit getirili varlıklarından, repo gibi varlıklarından elde ettiği faiz gelirlerinin izlenmesi açısından hesap MSUGT’ndeki “642 Faiz Gelirleri” hesabı ile eşleştirilebilir. “664 Kur Farkı Kazançları” hesabı MSUGT’ndeki “646 Kambiyo Kârları” hesabı ile eşleştirildiğinde hesabın işleyişi kısmının genişletildiği, dönem sonu uygulamasının eklendiği görülmektedir. Bu hesap örneğin işletmelerin bankalardaki döviz tevdiat hesaplarındaki kur farklarının izlenmesinde kullanılır. “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabı önceki dönemlerde nakit ve nakit benzeri varlıklar ile menkul kıymet yatırımlarına ayrılan karşılıkların iptali açısından kısmen de olsa MSUGT’ndeki “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı ile eşleştirilebilir. “666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar” hesabı söz konusu varlıkların satışından elde edilen gelir ve kazançların takibi açısından MSUGT’ndeki “645 Menkul Kıymet Satış Kârları” hesabı ile eşleştirilebilir. “667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar” hesabı türev araçlardan elde edilecek ve kâr veya zarar hesaplarında raporlanacak kazançların izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabı ile eşleştirilebilir.”668 Diğer Finansal Gelirler” hesabı sabit getirisi olan ancak faiz olarak nitelenmeyip kâr payı olarak adlandırılan, faizsiz finans kuruluşlarından elde edilen getirilerin izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabı ile eşleştirilebilir. “669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)” hesabı MSUGT’nde “648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları” hesabı ile eşleştirildiğinde hesabın işleyişi dönem sonu uygulamaları eklenerek genişletilmiştir.



#### 4.2.8. Finansal Giderler Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

67 kodlu “Finansal Giderler” grubu MSUGT’nde “66 Finansman Giderleri” grubu ile eşleştirildiğinde Taslak’ta grup açıklamasının genişletildiği dikkati çekmektedir. MSUGT’ndeki 65 ve 66 grup hesaplarıyla eşleştirilebilecek hesaplar Tablo 10’da gösterilmiştir.

**Tablo 10. Finansal Giderler Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

<b>MSUGT</b>	<b>TASLAK</b>
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	671 UZUN VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ 657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	672 DİĞER BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ
656 KAMBİYO ZARARLARI 654 KARŞILIK GİDERLERİ	674 KUR FARKI ZARARLARI
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI	675 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	676 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DİĞER GİDER VE ZARARLAR
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	667 TÜREV ARAÇLARDAN SAĞLANAN ZARARLAR
658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI	678 DİĞER FİNANSAL GİDERLER
	669 NET PARASAL POZİSYON ZARARLARI (ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI)

**ÖS  
287**

“670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabı ile “671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri” hesabı, MSUGT’nde “660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri” ve “661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri” hesapları ile eşleştirildiğinde hesabın işleyişi başlığının eklendiği, bu başlık altında dönem sonu uygulamaları ile standart maliyet uygulayan işletmelerin hesapla ilgili muhasebeleştirme yönteminin açıklandığı görülmüştür. “672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri” hesabının kullanım amacı senetli veya senetsiz diğer borçlarla ilgili faiz giderlerinin izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “660/661 Kısa/Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri” hesaplarına; senetli diğer borçlara reeskont uygulanması açısından MSUGT’ndeki “647 Reeskont Faiz Gelirleri” hesabı ile; senetli diğer alacaklara reeskont iptali uygulaması açısından MSUGT’ndeki “657 Reeskont Faiz Giderleri” hesabı ile eşleştirilebilir. “674 Kur Farkı Zararları” hesabı, örneğin işletmenin kredi kurumlarındaki yabancı paralı hesaplarında ortaya çıkan kur farklarının izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “656 Kambiyo Zararları” hesabı ile eşleştirilebilir. Hesabın açıklama kısmı genişletilmiş, hesabın işleyişi kısmına dönem sonu uygulaması eklenmiştir.

“675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabı değer düşüklüğü karşılığı ayrılması açısından MSUGT’ndeki “654 Karşılık Giderleri” hesabı ile eşleştirilebilir. “676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar” hesabı söz konusu varlıkların satış zararlarının izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “655 Menkul Kıymet Satış Zararları” hesabı ile eşleştirildiğinde hesabın açıklaması genişletilmiş, hesabın işleyişi başlığına dönem sonu uygulaması eklenmiştir. “677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar” hesabı türev araçlar nedeniyle uğranılacak ve kâr veya zarar hesaplarında raporlanacak kayıpların izlenmesi açısından MSUGT’ndeki “659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar” hesabı ile eşleştirilebilir. “679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları)” hesabı MSUGT’nde “658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabı ile eşleştirildiğinde hesabın işleyişi dönem sonu uygulamaları eklenerek genişletilmiştir.

ÖS  
288

#### 4.2.9. Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

“68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları ile Gider ve Zararları” grubu yalnızca TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılacaktır. “TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardında yer alan durdurulan faaliyet kavramı MSUGT’nde bulunmadığından bu bağlamda gelir tablosu hesabı bulunmamaktadır.

#### 4.2.10. Dönem Net Kârı veya Zararı Grubu Hesaplarının Değerlendirilmesi

“69 Dönem Net Kârı veya Zararı” grubu aynı isimle MSUGT’nde yer almaktadır. MSUGT’nde gruba ilişkin hiç açıklama bulunmamasına karşın Taslak’ta kısa da olsa açıklama vardır. Her iki hesap planında da eşleştirilebilecek, hatta belirli koşullarda aynı isimle kullanılabilir hesaplar Tablo 11’de gösterilmiştir.

“690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı” hesabı MSUGT’ndeki “690 Dönem Kârı veya Zararı” hesabı ile eşleştirildiğinde hesabın işleyişi kısmının eklendiği görülmektedir. Ayrıca Taslak’ta BOBİ FRS uygulayan işletmeler ile TFRS uygulayıp da işletmede durdurulan faaliyet bulunmaması halinde bu hesabın MSUGT’ndeki gibi “690 Dönem Kârı veya Zararı” ismiyle de kullanılabilirliği belirtilmiştir.

**Tablo 11. Dönem Net Kârı veya Zararı Grubunda Eşleştirilebilecek Hesaplar**

MSUGT	TASLAK
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI YASAL VERGİ GİDERİ
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	699 DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI

“691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri” hesabı MSUGT’ndeki “691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabı ile eşleştirildiğinde hesabın işleyişi başlığı eklenmiştir. Bu hesapla ilgili olarak Taslak’ta BOBİ FRS uygulayan işletmeler ile TFRS uygulayan ancak durdurulan faaliyeti bulunmayan işletmelerde bu hesabın “691 Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri” ismiyle de kullanılabileceği belirtilmiştir. “693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabı ile “699 Dönem Net Kâr veya Zararı” hesabı MSUGT’ndeki “692 Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabı ile eşleştirildiğinde hesabın işleyişi başlığının eklendiği görülmüştür. “693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabının da BOBİ FRS uygulayan işletmeler ile TFRS uygulayıp da işletmede durdurulan faaliyet bulunmaması durumunda “699 Dönem Net Kâr veya Zararı” ismiyle kullanılabileceği belirtilmiştir.

## 5. SONUÇ

**ÖS  
289**

Taslak’ta “Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları” başlığı altında sınıflandırılan sonuç hesapları standartlara uygun olarak yapılandırılmıştır. MSUGT’nde Gelir Tablosu hesapları arasında bulunan olağanüstü gelir ve kârlar ile olağanüstü gider ve zararlar grupları Taslak’ta Kâr veya Zarar Tablosu hesapları arasında bulunmamaktadır. Finansal raporlama standartları gereğince işletmenin her türlü faaliyeti olağan kabul edilmektedir. Kâr veya zarar tablosu hesapları sınıfının açıklamalarının büyük bir oranda MSUGT ile benzer olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Taslak’ta oluşturulan hesap gruplarının isimleri ile MSUGT’ndeki hesap grubu isimleri arasında benzerlik yoktur. Grup isimlerinin tamamı değiştirilmiştir. Grup isimlerinin bazılarında küçük farklılıklar olmakla birlikte, çoğunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni grup isimleri eklenmiştir. MSUGT’nde görülmeyip Taslak’ta görülen bir yenilik de aynı grup koduna iki farklı grup ismi verilmesidir. 64 ve 65 kodlu grupların her biri ikişer amaca sahiptir.

Taslak’ta isimleri farklı oluşturulmakla birlikte 10 gruptan altısı MSUGT’ndeki gruplarla grup kodu, amaç ve içerik açısından benzerdir. Bu tip gruplarda yer alan bazı hesap isimlerinde de benzerlik bulunmaktadır.

MSUGT ile karşılaştırıldığında Taslak’ta hesap açıklamalarının genel olarak genişletildiği, birçok hesapta bulunmayan hesabın işleyişi başlığının eklendiği, var olan işleyiş başlıklarının da dönem sonu uygulamaları eklenerek genişletildiği gözlemlenmiştir. Hesap açıklamalarının ve hesabın işleyişi başlıklarının genişletilmesi özellikle uygulamacıların tereddütlerini azaltması açısından olumlu olarak değerlendirilmektedir.

Taslak’ta hizmet/mamul üretim/satın alma maliyetleri ile bunların satışını içeren hususlara ilişkin hesaplar ile fireler, karşılıklar ve karşılık iptalleri gibi hesapların ilgili olduğu grupta toplanması satışla ilgili unsurların bütünlüğünü sağlayarak kâr veya zarar tablosunun analizini daha anlamlı hale getirmiştir. Özellikle MSUGT’nde birer hesapla ifade edilmiş olan karşılıklar ve karşılık iptali hesaplarının Taslak’ta varlığın niteliğine göre gerekli gruplar altında açılmış olması anlamlı analizlere katkı sunmaktadır.

Dolayısıyla Taslak'ta daha anlamlı finansal tablo analizlerine olanak sağlanmıştır. Finansal tablo analizlerinin sağlıklı sonuçlar vermesi bir yandan karar verme aşamasındaki kişilere sağlıklı bilgiler üretilmesi anlamına gelirken, analizlerden yararlanılarak yürüten akademik çalışmaların da sağlıklı olması sonucunu doğuracaktır.

Henüz kesinleşmeyen Taslak Hesap Planı konusunda yapılacak çalışmaların, yeni hesap planının daha olgunlaşmış olarak ortaya çıkmasına katkı sağlayacağı, bunun da sonradan yapılacak revize çalışmalarını azaltacağı kanaatindeyiz. Bu nedenle Taslak Hesap Planının diğer bölümleri MSUGT açısından değerlendirilebileceği gibi, farklı çalışmalara da konu olabilir.

**ÖS**  
**290**

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm, (84):29-70. [archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/02%20nalanakdogan.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/02%20nalanakdogan.pdf) (Erişim Tarihi: 03.01.2019)
- Akdoğan, N. ve B. Sultanoğlu. 2018. "Kar tanımının muhasebe kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(Özel Sayı):641-677.
- Altıntaş, A.T. 2011. "Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku", Sosyal Bilimler Dergisi, (1):162-174. [dergipark.gov.tr/download/article-file/100755](http://dergipark.gov.tr/download/article-file/100755) (Erişim Tarihi: 10.01.2019)
- Arıkan, Y. 1996. "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", Mali Çözüm, (36):51-61. <https://issuu.com/istanbulsmmmodasi/docs/malicozum36?e=25078185/58370305> (Erişim Tarihi: 05.03.2019)
- Doğan, A. 2017. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması", İşletme Araştırmaları Dergisi, 9(4):770-786. [isader.org/2017/vol.9\\_issue.4\\_article40\\_full\\_text.pdf](http://isader.org/2017/vol.9_issue.4_article40_full_text.pdf), DOI: 10.20491/isader.2017.357 (Erişim Tarihi: 27.02.2019)
- Doğan, A. 2018. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (80):115-131. DOI: 10.25095/mufad.465915 [dergipark.org.tr/tr/download/article-file/545689](http://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/545689) (Erişim Tarihi:20.03.2019)
- Duverger, M. 1973. Metodoloji Açısından Sosyal Bilimlere Giriş, Çev. Ünsal Oskay, Bilgi Yayınevi, Ankara.
- Gençoğlu Gücenme, Ü. 2017. "Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması", Muhasebe Finansman Dergisi, (76):1-23. [dergipark.org.tr/tr/download/article-file/433015](http://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/433015) Erişim Tarihi:17.01.2019)

- Gökçen, G. ve B. Ataman. 2018. "TFRS ve BOBİ TFRS'ye Göre Düzenlenen Finansal Tabloların Karşılaştırılması", 3rd International Trakya Accounting Finance and Auditing Symposium, October 1-4, Trakya University. <https://www.trakya.edu.tr/print/news/3rd-international-trakya-accounting-finance-and-auditing-symposium> (Erişim Tarihi: 03.02.2019)
- Gökçen, G., E. Öztürk ve Ö.F. Güleç. 2018. "BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması", Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(2):437-457. [acikerisim.kirklareli.edu.tr](http://acikerisim.kirklareli.edu.tr) (Erişim Tarihi: 10.02.2019)
- Gürol, B. ve N. Akdoğan. 2016. "Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerden Seçilen Bankaların Finansal Tablolarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(4):721-740.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2018a). TMS/TFRS 2019 Seti. [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti> (Erişim Tarihi: 07.01.2019)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2018b). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) [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](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: 02.02.2019)
- Kıymetli Şen, İ. ve M. Özbirecikli. 2018. "BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, (Özel Sayı):462-484. [dergipark.org.tr/tr/download/article-file/460024](http://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/460024) (Erişim Tarihi: 10.02.2019)
- 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.
- Özkan, M. ve S. Terzi. 2012. "Finansal Raporlama Açısından Marka Değerinin Ölçümü ve Değerlendirilmesi", Öneri, 10(38):87-96. [dergipark.gov.tr/download/article-file/165713](http://dergipark.gov.tr/download/article-file/165713) (Erişim Tarihi: 18.02.2019)
- TÜRMOB. Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Yücel, G. 2012. "“Gelir Tablosu” İfadesi Kesinlikle Değiştirilmelidir", Göksel Yücel Blog, Yazı tarihi 8 Ağustos 2012.