

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NDAKİ ÖZKAYNAK HESAPLARININ TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

A Comparative Analysis of the Equity Accounts in the Draft Chart of Accounts In
Accordance With Financial Reporting Standards and Uniform Chart of Accounts

Araştırma Makalesi

Mehmet UTKU¹ 

Gönderim Tarihi: 17.12.2021

Kabul Tarihi: 17.01.2022

ÖZ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum çerçevesinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan finansal raporlama standartları, günümüzde birçok işletme tarafından uygulanmaktadır. Standartlarla birlikte finansal raporlamada yaşanan köklü değişiklikler sebebiyle 1994 yılından beri kullanılan mevcut tekdüzen hesap planının güncellenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu doğrultuda KGK, geçerli finansal raporlama çerçevesiyle uyumlu hesap planı taslağı yayımlamış ve kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Bu çalışmada, taslak hesap planındaki özkaynak hesapları, mevcut tekdüzen hesap planıyla karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Çalışmanın amacı, taslak hesap planının özkaynaklar hesap sınıfına getirdiği yenilikleri ortaya koymak ve hesapların işleyişine yönelik örnekler verilmiştir. Taslak hesap planıyla özkaynak hesaplarında daha detaylı bir sınıflandırmaya gidildiği görülmektedir. Plandaki hesap açıklamalarının, finansal raporlama standartlarının uygulanmasında bir rehber haline geldiği söylenebilir. Çalışmanın hesap işleyişlerinin anlaşılmasına katkı sağlayacağı ve taslak hesap planına uyumu kolaylaştıracığı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hesap Planı, Özkaynak Hesapları, Finansal Raporlama Standartları

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M48

ABSTRACT Financial reporting standards published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) within the framework of compliance with International Financial Reporting Standards are applied by many businesses today. Due to the significant changes in financial reporting with the standards, the need to update the existing uniform chart of accounts, which has been used since 1994, has arisen. In this respect, KGK has published a draft chart of accounts in line with the current financial reporting framework and presented it to the public. In this study, equity accounts in the draft chart of accounts are analyzed in comparison with the existing uniform chart of accounts. The aim of the study is to reveal the innovations that the draft chart of accounts brought to the equity accounts and to explain the operation of the accounts. The data collected through document review was subjected to content analysis and examples of the operation of the accounts are given. It is seen that a more detailed classification has been made in equity accounts with the draft chart of accounts. It can be said that the account disclosures in the plan have become a guide in the application of financial reporting standards. It is thought that the study will contribute to the understanding of account operations and facilitate compliance with the draft chart of accounts.

Keywords: Chart of Accounts, Equity Accounts, Financial Reporting Standards

JEL Classification: M40, M41, M48

¹**Sorumlu Yazar:** Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı mutku@pau.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen ve işletmenin mevcut durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal raporlar, ilgili kişi ve kuruluşların işletme hakkında alacağı kararlara dayanak oluşturur. Dolayısıyla bu raporlardaki bilgilerin anlaşılabilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir nitelikte olması ve işletmenin gerçek durumunu yansıtması gerekir. Bu amaçla Türkiye’de 26/12/1992 tarihinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayımlanmış ve 01/01/1994 tarihinde Tekdüzen Hesap Planı yürürlüğe girmiştir (1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992). MSUGT çerçevesinde yapılan düzenlemeler ve tekdüzen hesap planı uygulaması, muhasebeye terim birliği getirerek anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir yapı oluşturulmasını sağlamıştır. Hesap planındaki standartlaşmanın, muhasebe ve denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı yürütülmesi ve muhasebe eğitimi gibi konularda da önemli katkıları olmuştur.

Küreselleşmenin ekonomik hayattaki etkisiyle uluslararası ticarete yaşanan gelişmeler, karmaşılaşan ekonomik faaliyetler, yeni finansal araçların ortaya çıkması gibi sebeplerle uluslararası alanda da ortak bir finansal raporlama dili oluşturma ihtiyacı doğmuştur. Bu çerçevede uluslararası finansal raporlama standartları oluşturulmuştur. Ülkeler uluslararası ekonominin bir parçası olabilmek amacıyla muhasebe sistemlerini bu standartlara uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır. Türkiye’de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bu uyum çerçevesinde standartlar yayımlamakta ve bu standartların uygulamasına yönelik düzenlemeler yapmaktadır. KGK tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) günümüzde birçok işletme tarafından uygulanmaktadır (KGK, 2021a; KGK, 2021b). Bu standartları uygulayan işletmeler, finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS hükümlerine göre hazırlamakta ancak muhasebe sistemi kayıtlarında tekdüzen hesap planı kullanmaktadır. Bu noktada ilgili standartlara uyumlu bir hesap planı ihtiyacı gündeme gelmiştir.

1994 yılında yürürlüğe giren ve halen kullanılmakta olan tekdüzen hesap planı, günümüz değişen ekonomik faaliyetlerini ve dolayısıyla işletmelerin gerçek durumunu yansıtmada yetersiz kalmaktadır. Bu durum finansal tabloların özellikle uluslararası anlamda anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği zorlaştırmakta dolayısıyla raporlamanın kalitesini olumsuz etkilemektedir. Özellikle TFRS ve BOBİ FRS’ye geçişle birlikte raporlamaya ilişkin hükümlerdeki köklü değişiklikler, tekdüzen hesap planına yeni hesap grupları ve hesapların eklenmesi ihtiyacını artmıştır. Bu artan ihtiyaç sebebiyle KGK tarafından mevcut tekdüzen hesap planının kapsamı genişletilerek geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir hesap planı taslağı oluşturulmuş ve kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

Bu çalışmada, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, literatürdeki çalışmalar da dikkate alınarak, özkaynak hesapları açısından analiz edilmiştir. Taslak plandaki tanımıyla özkaynaklar “işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynaklarla, özkaynaklara (TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından diğer kapsamlı gelire) yansıtılan kazanç ve kayıplar dâhil faaliyetlerden elde edilen ve ortaklara dağıtılmayıp işletmede bırakılan kârlardan (zararlardan) oluşur” (KGK, 2018: 109). Çalışmanın amacı, taslak hesap planında yer alan özkaynak hesaplarını, tekdüzen hesap planıyla karşılaştırmalı olarak incelemek, taslağın uygulamaya getireceği yenilikleri ortaya koyarak hesapların işleyişini açıklamaktır. Bu doğrultuda öncelikle taslak hesap planı genel hatlarıyla ele alınmış ve literatürdeki çalışmalar ortaya konmuştur. Ardından her iki plandaki özkaynak hesapları karşılaştırılmış ve daha çok yeni eklenen hesaplar üzerinden taslak plan değerlendirilmiştir. Yeni oluşturulan hesapların işleyişini göstermek adına örnek muhasebe uygulamalarına da yer verilmiştir.

2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI

KGK, Türkiye’de güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak ve etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmek amacıyla kurulan, idari özerkliğe sahip bir kurumdur. Kurum, 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK’nın 9. Maddesi gereği, ihtiyaca uygun, doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak amacıyla, uluslararası

standartlarla uyumlu muhasebe standartları oluşturmak ve bu standartların uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak konusunda yetkilidir. Bu çerçevede KGK, 26/12/2018 tarihinde finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı yayımlayarak kamuoyunun görüşüne sunmuş ve geri dönüşler çerçevesinde hesap planına nihai halini vereceğini bildirmiştir.

Taslak hesap planı, TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin, finansal tablolarını ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlayabilmelerini sağlamak ve mevcut tekdüzen hesap planının bu alandaki eksikliğini gidererek uygulama birliği oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu planın kapsamı, kendi sektörel hesap planı bulunan finansal kuruluşlar dışındaki, bilanço esasına göre defter tutan işletmelerdir. Planın, gerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), gerekse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde muhasebe yapan ve finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından kullanılabilir nitelikte hazırlandığı belirtilmiştir (KGK, [2018](#)).

Taslak hesap planındaki hesaplar, işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standartları çerçevesinde belirtilen ilkelere göre çalışır ve hesapların işleyişi hesap açıklamalarında belirtilmiştir. Planda işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri tüm hesaplara yer verilmeye çalışılsa da, işletmelerin farklı nitelikleri ve sektör farklılıkları, ilave hesaplara ihtiyaç duyulmasına sebep olabilir. Bu durumda planda boş bırakılan hesaplar ve serbest hesaplar (84-89) kullanılabilecektir.

Taslak hesap planı, mevcut tekdüzen hesap planında olduğu gibi dokuz ana hesap sınıfından oluşmaktadır. Ancak yeni plan ile ayrıntılı bir güncelleme yapıldığı söylenebilir. Hesap grubu ve hesap isimleri TFRS ve BOBİ FRS dikkate alınarak revize edilmiş ve varlık hesaplarında 10, kaynak hesaplarında 11, kâr veya zarar tablosu hesaplarında 3, maliyet hesaplarında 1, serbest hesaplarda 5 olmak üzere toplam 30 yeni hesap grubu oluşturulmuştur. Taslak plan ile yapılan güncellemeyle, hesap sayısı 250'den 476'ya çıkarak %90,4'lük bir artış oluşmuştur (Akdoğan, [2019](#): 761).

3. LİTERATÜR

Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağını konu alan literatürdeki çalışmalar bu bölümde özetlenmiştir. Bu çalışmayla özkaynaklar hesap sınıfı özelinde literatüre katkı sunmak hedeflenmiştir.

Akdoğan ([2019](#)), tekdüzen hesap planının güncelleme ihtiyacını açıklayarak, KGK tarafından yayımlanan hesap planı taslağını mevcut hesap planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Çalışmada, adı değişen hesap grupları, yeni hesap grupları, hesap sayılarındaki değişim ayrıntısıyla ortaya konmuştur.

Turan ve Bayram ([2019](#)), TMS/FTRS ile uyumlu hesap planı taslağının muhasebe sistemi içerisindeki yeri ve önemini ortaya koymuşlardır. Çalışmada, yeni hesap planının içerdiği düzenlemeler, mevcut hesap planı ile arasındaki farklılıklar ve getirilen değişiklikler açıklanmıştır.

Özbek ([2019](#)), taslak hesap planında yer alan maliyet hesaplarını tekdüzen hesap planında yer alan maliyet hesapları ile karşılaştırarak analiz etmiştir. Hesap açıklamaları esas alınarak yürütülen çalışmada, taslağın getirdiği yenilikler üzerinde durularak özellikle maliyet oluşum hesaplarının işleyişi detaylandırılmıştır.

Gökçen ve Ataman ([2020](#)), KGK tarafından yayımlanan hesap planı taslağındaki hizmet üretim maliyeti hesaplarını incelemişler ve bu hesapları mevcut tekdüzen hesap planındaki hesaplarla karşılaştırmışlardır. Çalışmada ayrıca hesapların işleyişi örnek muhasebe uygulamalarıyla gösterilmiş ve yansıtma hesaplarının kullanımına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Özbek ve Badem ([2020](#)), taslak hesap planında bulunan kâr ve zarar tablosu hesaplarını tekdüzen hesap planında yer alan gelir tablosu hesaplarıyla karşılaştırarak benzerlik ve farklılıkları analiz etmişlerdir. Çalışma hesapların açıklamaları ve işleyiş şekilleri esas alınarak yürütülmüş ve yeni hesap planının getirdiği yenilikler ortaya konmuştur.

Öztürk ve Babaoğlu (2020), KGK tarafından yayımlanan hesap planı taslağının genel özelliklerini ortaya koyarak, yeni hesap planını yapısal olarak ve sağlayacağı faydalar açısından değerlendirmişlerdir. Çalışmada ayrıca taslak hesap planının eksik görülen noktaları da tartışılmıştır.

Kablan (2020), hesap planı değişimini incelediği çalışmada, iki hesap planını karşılaştırarak aralarındaki benzerlik ve farklılıkları araştırmıştır. Çalışmada taslak hesap planının tümüne içerik analizi yapılmış, her bir hesap sınıfındaki değişiklikler ortaya konulmuş ve birçok hesabın muhasebe standartları ile uyumlu hale getirildiği sonucuna varılmıştır.

Ataman ve Gökçen (2021), taslak hesap planını bilanço hesapları açısından incelemişler ve mevcut tekdüzen hesap planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirmişlerdir. Çalışmada bilanço hesaplarındaki benzerlik ve farklılıklar ele alınarak yeni oluşturulan hesap grupları belirtilmiştir.

Karcioğlu vd. (2021), yeni hesap planı taslağı ile mevcut tekdüzen hesap planını, gelir ve gider hesapları açısından karşılaştırmışlardır. Karşılaştırmaların hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar açısından yapıldığı çalışmada, hesap planları arasındaki farklılıklar ayrıntısıyla ortaya konmuştur.

Doğan (2021), çalışmada taslak hesap planında yer alan nakit ve nakit benzerleri grubu ile mevcut tekdüzen hesap planında yer alan hazır değerler hesap grubunu karşılaştırmıştır. Çalışmada iki grup arasındaki farklılıklar ortaya konmuş ve bu farklılıklar örnek muhasebe uygulamalarıyla açıklanmıştır.

4. ÖZKAYNAK HESAPLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nın içeriği, finansal raporlama çerçeveleri açısından yeterliliği ve mevcut uygulamaya getireceği farklılıklar gerek muhasebe meslek mensupları gerekse akademisyenler açısından önemli konulardır. Literatürde, taslak hesap planı farklı hesap sınıfları açısından incelenmiştir. Bu çalışmayla amaçlanan ise taslak hesap planını özkaynaklar hesap sınıfı özelinde detaylı bir şekilde incelemek ve tekdüzen hesap planıyla karşılaştırmalı olarak değerlendirerek uygulamaya getireceği yenilikleri ortaya koymaktır.

4.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi uygulanmıştır. Veriler belge incelemesi yoluyla toplanmış ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı ile mevcut Tekdüzen Hesap Planı, özkaynaklar hesap sınıfı açısından karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Hesap planları arasındaki benzerlikler ve farklılıkların belirlenmesinin ardından, taslak hesap planı çerçevesinde özkaynaklar hesap sınıfında yeni oluşturulan hesaplar tanıtılmış ve bu hesapların işleyişi, verilen muhasebe örneklerinin de yardımıyla açıklanmıştır.

4.3. Çalışmanın Bulguları

Çalışma kapsamında, KGK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağındaki özkaynak hesapları, mevcut tekdüzen hesap planı ile karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve özellikle farklılık gösteren hesapların işleyişi inceleme konusu yapılmıştır. Öncelikle Özkaynaklar hesap sınıfını oluşturan hesap grupları karşılaştırılmış, ardından her bir hesap grubundaki hesaplar incelenmiştir. Her iki hesap planındaki özkaynaklar hesap grupları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1

Hesap planlarındaki özkaynaklar hesap grupları

Hesap Grubu	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
5	ÖZKAYNAKLAR	ÖZKAYNAKLAR
50	Ödenmiş Sermaye	Ödenmiş Sermaye
51	Sermaye Katkıları	-
52	Sermaye Yedekleri	Sermaye Yedekleri
53	-	-
54	Kâr Yedekleri ve Fonlar	Kâr Yedekleri
55	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	-
56	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	-
57	Geçmiş Yıllar Kârları	Geçmiş Yıllar Kârları
58	Geçmiş Yıllar Zararları	Geçmiş Yıllar Zararları
59	Dönem Net Kârı (Zararı)	Dönem Net Kârı (Zararı)

Her iki hesap planında da 5 numaralı hesap sınıfının “Özkaynaklar” olarak isimlendirildiği görülmektedir. Taslak hesap planında, "50 Ödenmiş Sermaye", "52 Sermaye Yedekleri", "57 Geçmiş Yıllar Kârları", "58 Geçmiş Yıllar Zararları" ve "59 Dönem Net Kârı (Zararı)" hesap grupları gerek hesap ismi gerekse hesap grubu kodu açısından bir değişikliğe uğramamıştır.

Tekdüzen Hesap Planı'ndan farklı olarak, taslak planda "51 Sermaye Katkıları", "55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) " ve "56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)" hesap grupları oluşturulmuştur.

4.3.1. “50 Ödenmiş Sermaye” hesap grubu

50 Ödenmiş Sermaye hesap grubu içerdiği hesaplar açısından her iki grupta da büyük benzerlik göstermektedir. Sermaye, ödenmemiş sermaye ve enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemlerde ortaya çıkan olumlu/olumsuz sermaye düzeltmesi farklarına ilişkin hesaplar taslak hesap planında da aynı kod ve isimde bulunmaktadır.

Tablo 2

“50 Ödenmiş Sermaye” hesap gruplarının karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
50	ÖDENMİŞ SERMAYE	ÖDENMİŞ SERMAYE
500	Sermaye	Sermaye
501	Ödenmemiş Sermaye (-)	Ödenmemiş Sermaye (-)
502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
503	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)
504	Paya Dönüşen Borçlanma Araçları	

Tablo 2’de de görüldüğü gibi, taslak hesap planında farklı olarak 504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları hesabı bulunmaktadır. Hisse senedine dönüştürülebilir tahviller, işletmelerin uzun süreli fon sağlamak amacıyla kullandıkları ve tasarruf sahiplerine isterlerse tahvili hisse senedine dönüştürme hakkı veren borçlanma araçlarından birisidir. Bu araçlar borç ve sermayeyi bir arada içerdiği için karma bir yapıya sahiptir ve uluslararası piyasalarda yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu borçlanma araçlarının hisse senedine dönüştürülmesi ile ortaya çıkan sermaye tutarı ve bu araçların ilk ihracında belirlenen özkaynak bileşeninin değeri, sermaye tescil edilip “500 Sermaye” hesabına aktarılınca kadar 504 no.lu hesapta izlenecektir (KGK, 2018). Yeni hesap planıyla birlikte 504 no.lu hesabın kullanımı, sürecin işleyişi hakkında ilgililere daha ayrıntılı bir bilgi sunmaktadır.

Buna göre süreç aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir:

- Bir işletme hisse senedine dönüşen bir borçlanma aracı ihraç ettiğinde,

xx/xx/20xx			
100 NAKİT KASASI	xxx		
504 PAYA DÖNÜŞEN BORÇLANMA ARAÇLARI		xxx	
(306/406) PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR		xxx	
BORÇLANMA ARAÇLARININ FİNANSAL			
YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
* PDT İhraç Kaydı			

- Dönemler itibariyle faiz tahakkuku ve ödenmesi,

xx/xx/20xx			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	xxx		
306 PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR		xxx	
BORÇLANMA ARAÇLARININ FİNANSAL			
YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
* Faiz Tahakkuk Kaydı			

xx/xx/20xx			
306 PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR	xxx		
BORÇLANMA ARAÇLARININ FİNANSAL			
YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
100 NAKİT KASASI		xxx	
* Faiz Ödemesi			

- Vade sonunda borçlanma aracının sermaye tescili yapılarak paya dönüştürülmesi durumunda,

xx/xx/20xx			
504 PAYA DÖNÜŞEN BORÇLANMA ARAÇLARI	xxx		
(306/406) PAYLARA DÖNÜŞTÜRÜLEBİLİR BORÇLANMA	xxx		
ARAÇLARININ FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜK BİLEŞENLERİ			
500 SERMAYE		xxx	
* PDT’nin Paya Dönüşümü			

4.3.2. “51 Sermaye Katkıları” hesap grubu

Yeni oluşturulan ve tekdüzen hesap planında karşılığı olmayan bu gruptaki hesaplar, işletme sermayesine yapılacak ilave katkıların izlenmesinde kullanılır.

Tablo 3

“51 Sermaye Katkıları” hesap gruplarının karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
51	SERMAYE KATKILARI	-
510	Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları	-
511	Sermaye Tamamlama Fonu	-
512	Koop. Ortaklar. Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları	-
515	Geri Alınmış Paylar (-)	-
516	Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi	-

- İşletmeye tahsis edilen ve ana sözleşmede yer alan tescilli sermaye tutarı “500 Sermaye” hesabında izlenmektedir. Bunun yanında pay sahiplerinin işletme sermayesine yapacağı ilave katkıların takibinde ise 510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları hesabı kullanılacaktır. Ortakların ilave katkıları tescil edilirse bu hesap borçlandırılıp, bakiyesi 500 no.lu hesaba aktarılacaktır.
- Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 376. Maddesi’nin uygulanması hakkında yayınlanan tebliğin 7. ve 9. maddelerine göre; bir işletmenin sermayesinin en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması (sermaye kaybı) halinde, genel kurul sermayenin tamamlanmasına karar verebilir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, [2018](#)). Sermayenin tamamlanması bilanço açıklarının ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Ortakların bu yükümlülüğü, sermaye konulması, borç verilme veya sermaye artırımına mahsuben bir avans niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Bilanço zararının kapatılması için yapılacak bu ödemeler 511 Sermaye Tamamlama Fonu hesabında izlenecektir.
- Kooperatif ortaklarının ödedikleri aidatların, hangi hesaplarda takip edileceğine ilişkin mevcut tekdüzen hesap planında bir açıklık bulunmamaktadır. Farklı görüş ve uygulamaların olduğu bu alanda uygulayıcılar, ilgili aidatları sermaye yedeklerinde ya da ortaklara borçlar hesaplarında takip etmektedir. Taslak hesap planıyla, ortakların ödedikleri sermaye niteliğindeki aidat paylarının 512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları hesabında izleneceği belirtilmiştir. Bu sayede uygulamadaki farklılıkların önüne geçilebilecektir.
- TTK’nın 379. Maddesiyle getirilen düzenlemeyle birlikte işletmelere, ihraç ettikleri kendi hisselerini satın alma hakkı sunulmuştur. 51 no.lu grupta birlikte, bu satın almalarla ilişkin muhasebe kayıtlarına imkan sağlayacak 515 Geri Alınış Paylar (-) hesabı, hesap planına eklenmiştir. Ayrıca TTK’nın 520. Maddesi uyarınca, geri alınan paylar için alım değerini karşılayan tutarda yedek akçe ayrılır. Bu hesabın işleyişi aşağıda gösterilmiştir.

- Ödenmiş sermayeyi oluşturan ihraç edilmiş payların geri satın alınması,

xx/xx/20xx	515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR	xxx	
	(100/102) İLGİLİ VARLIK HESAPLARI		xxx
	* Payların Geri Alınması		

- Geri alınan paylar için kârdan yedek ayrılması,

xx/xx/20xx	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI (YA DA 590 DÖNEM NET KÂRI)	xxx	
	543 GERİ AL. PAY. İLİŞKİN YEDEKLER		xxx
	* Yedek Ayrılması		

- Geri alınan payların primli satılarak tekrar elden çıkarılması,

xx/xx/20xx	(100/102) İLGİLİ VARLIK HESAPLARI	xxx	
	515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR		xxx
	522 GERİ ALINAN PAYLARIN YENİDEN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN PRİMLER		xxx
	* Primli Pay Satışı		

- Geri alınan payların düşük fiyattan satılarak tekrar elden çıkarılması,

xx/xx/20xx	(100/102) İLGİLİ VARLIK HESAPLARI	xxx	
	522 GERİ ALINAN PAYLARIN YENİDEN SATIŞINDAN ORTAYA ÇIKAN PRİMLER	xxx	
	515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR		xxx
	* Pay Satışı		

- Payların hiç elden çıkarılamaması ve sermayenin azaltılması yoluyla iptal edilmesi,

xx/xx/20xx	500 SERMAYE	xxx	
	515 GERİ ALINMIŞ PAYLAR		xxx
	* Payların İptali		

- BOBİ FRS 2021 sürümü bölüm 21.34A çerçevesinde, ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde finansal tablolara şerefiye yansıtılmaz (KGK, [2021b](#)). İş birleşmesinin maliyeti ile edinilen işletmenin net varlıklarının defter değeri arasındaki farklar, özkaynaklarda 516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi hesabında izlenecektir.

4.3.3. “52 Sermaye Yedekleri” hesap grubu

“52 Sermaye Yedekleri” hesap grubu incelendiğinde iki hesap planı arasında belirgin farklılıklar olduğu görülmektedir. Öncelikle yeni hesap planında “hisse senedi” ifadesinin yerine “pay” ifadesi kullanılmıştır. Yeni planda sermaye yedeklerine, geri alınan payların yeniden satışından doğan primler ve pay ihraç giderleri hesapları eklenmiş; yeniden değerlendirme artışları ve maliyet artış fonu hesap grubundan çıkartılmıştır.

Tablo 4

“52 Sermaye Yedekleri” Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
52	SERMAYE YEDEKLERİ	SERMAYE YEDEKLERİ
520	Pay İhraç Primleri	Hisse Senedi İhraç Primleri
521	Pay İptal Kârları	Hisse Senedi İptal Kârları
522	Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler	MDV Yeniden Değerleme Artışları
523	Pay İhraç Giderleri (-)	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
524	-	Maliyet Artışları Fonu
529	-	Diğer Sermaye Yedekleri

İsimlerindeki farklılığa rağmen 520 ve 521 no.lu hesapların kullanımı ve işleyişi her iki planda da aynıdır. 522 no.lu hesap geri alınan payların yeniden satılması sonucu ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların izlenmesinde kullanılır ve işleyişi bir önceki bölümde gösterilmiştir. İşletme paylarının ihracında ortaya çıkan ve tekdüzen hesap planı çerçevesinde “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabında muhasebeleştirilen, denetim raporu ücreti, tescil harçları, ilan, reklam, noter vb. giderlerin izlenmesi için taslak hesap planında 523 no.lu hesap oluşturulmuştur. Primli pay ihracı ve ihraçta ortaya çıkan giderlere ilişkin muhasebe işleyişi aşağıda gösterilmiştir.

- Pay ihracında sermayenin taahhüt edilmesi,

xx/xx/20xx	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	xxx	
	500 SERMAYE		xxx
	* Sermaye Taahhüdü		

- Pay senetlerinin primli ihraç edilmesi,

xx/xx/20xx	102 BANKALAR	xxx	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		xxx
	520 PAY İHRAÇ PRİMLERİ		xxx
	* Primli Pay İhracı		

- Pay ihracı ile ilgili giderlerin ortaya çıkması,

xx/xx/20xx	523 PAY İHRAÇ GİDERLERİ	xxx	
	100 NAKİT KASASI		xxx
	* Pay İhraç Giderleri		

- Pay ihraç primleri ve giderlerinin sermayeye aktarılması,

xx/xx/20xx			
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	xxx		
500 SERMAYE		xxx	
* Sermaye Taahhüdü			

xx/xx/20xx			
520 PAY İHRAÇ PRİMLERİ	xxx		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		xxx	
523 PAY İHRAÇ GİDERLERİ		xxx	
* İhraç Prim ve Giderlerinin Sermayeye Aktarımı			

4.3.4. “54 Kâr Yedekleri ve Fonlar” hesap grubu

İşletme kârından ayrılan, yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve diğer kâr yedekleri yeni hesap planında da aynı işleyişle bulunmaktadır. Tekdüzen hesap planında bulunan “549 Özel Fonlar” hesabı yerine, girişim sermayesi fonu, sabit kıymet yenileme fonu ve kârdan ayrılan özel amaçlı fonlar için yeni hesaplar oluşturulmuştur. Fonlara yönelik bu ayrıntılı sınıflandırmayla birlikte hesap grubunun ismine “Fonlar” ifadesi de eklenmiştir. Ayrıca yedeklerde izlenen birtakım ek gelir ve kârlarla birlikte 54 no.lu hesap grubunun kapsamının önemli ölçüde genişletildiği görülmektedir.

Tablo 5

“54 Kâr Yedekleri” Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
54	KÂR YEDEKLERİ VE FONLAR	KÂR YEDEKLERİ
540	Kârdan Ayrılan Yasal Yedekler	Yasal Yedekler
541	Statü Yedekleri	Statü Yedekleri
542	Olağanüstü Yedekler	Olağanüstü Yedekler
543	Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler	-
544	Girişim Sermayesi Fonu	-
545	Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Kaârları	-
546	Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri	-
547	Sabit Kıymet Yenileme Fonları	-
548	Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar	Diğer Kâr Yedekleri
549	Diğer Kâr Yedekleri	Özel Fonlar

- İşletmelerin geri satın aldığı kendi hisseleri için, alım değerini karşılayan tutarda kârdan ayırdıkları yedekler 543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler hesabında takip edilir. Bu hesabın işleyişi önceki bölümlerde aktarılmıştır.
- Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 325/A uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım

fonu paylarının satın alınması amacıyla ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı tanınmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu fon kurum kazancının %10'unu aşamaz ve kullanılabileceği kadar pasifte geçici bir hesapta (544 Girişim Sermayesi Fonu) tutulur. Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar ilgili yatırımın yapılmaması halinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler, gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

- Kurum kazancından girişim sermayesi fonu ayırmaya karar verilmesi durumunda,

xx/xx/20xx			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		xxx	
544 GİRİŞİM SERMAYESİ FONU			xxx
* Girişim Sermayesi Fonu			

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1. maddesi e bendine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri, gayrimenkul ve benzeri satışlarından elde ettikleri kârların istisna kapsamında olan kısmı, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında (545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Kârları) tutulur. Bu istisnanın amacı işletmelerinin mali yapılarının güçlendirilmesidir. İstisna tutarı dönem net kârından bu hesaba aktarılır.
- Taslak hesap planına göre, ilgili mevzuat uyarınca yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerinin takibinde 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabı kullanılır. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında raporlama yapan işletmelerin kâr veya zarar hesaplarına yansıttıkları teşvik gelirleri, gelecek dönemin başında dönem net kârından bu hesaba aktarılacaktır.
- VUK 328 uyarınca yenileme amacıyla satılan maddi duran varlıkların satışından elde edilen kârlar bilançonun pasifinde geçici bir hesapta tutulabilir. Tezdüzen hesap planında "549 Özel Fonlar" hesabının yardımcı hesaplarında izlenen bu durum için taslak hesap planında 547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları hesabı oluşturulmuştur. Buna göre duran varlık satışından elde edilen kârlar, bekleme süresi boyunca 547 nolu hesabın alacağına takip edilecektir.
- İşletmeler, diğer kâr yedeklerinden farklı olarak bazı özel amaçların gerçekleştirilmesi için işletme kârının bir kısmını dağıtmayıp yedek olarak ayırabilir. Hangi konuya tahsis edileceği belli olan bu fonların izlenmesi için taslak hesap planında 548 Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar hesabı oluşturulmuştur. Ayrıca TTK madde 522 uyarınca çalışanlar ve işçiler lehine ayrılan yardım akçeleri de bu hesapta izlenecektir. Ayrılacak fon tutarları, "590 Dönem Net Kârı" ya da "570 Geçmiş Yıllar Kârları" hesaplarından bu hesabın alacağına aktarılacaktır.

4.3.5. "55-56 Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)" hesap grupları

Tekdüzen hesap planında yer almayan, taslak hesap planındaki 55 ve 56 no.lu gruplar, TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin özkaynaklarında izledikleri birikimli gelir ve giderlerin takibi için oluşturulmuştur. Söz konusu gelir ve giderler, sonradan kâr veya zarar tablosu hesaplarına aktarılıp aktarılmama durumuna göre sırasıyla 56 ve 55 numaralı gruplarda sınıflandırılmıştır. Her iki hesap grubunda da özkaynaklarda kaydedilen gelir ve giderlerin izlenmesi sebebiyle çalışmanın bu bölümünde bu iki grup birlikte incelenmiştir. 55 ve 56 numaralı hesap gruplarındaki hesaplar Tablo 6 ve Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 6*“55” numaralı özkaynak hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
55	KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)	-
550	Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları	-
551	Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	-
552	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	-
553	Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	-
554	Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)	-
555	Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)	-
556	Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	-
557	Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	-
558	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)	-
559	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)	-

Tablo 7*“56” numaralı özkaynak hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
56	KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)	-
560	Yabancı Para Çevrim Farkları (±)	-
561	Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)	-
562	Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	-
563	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)	-
564	Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler	-
565	Forward Sözleş. Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler	-
566	Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler	-
567	Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar	-
568	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)	-
569	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler (±)	-

55 ve 56 no.lu gruplar her ne kadar TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmeler için oluşturulsa da, bu standartları uygulamayan işletmeler, özkaynaklarında kaydettikleri kazanç veya kayıpları bulunması durumunda bu gruplardaki hesapları kullanabilirler. Örneğin, TFRS veya BOBİ FRS uygulamayan bir işletmede, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artışı, taslak hesap planı çerçevesinde “551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabında izlenecektir. Mevcut tekdüzen hesap planında sermaye yedekleri hesap grubunda bulunan bu hesap, taslak plan çerçevesinde sermaye yedeklerinden çıkartılarak 55 no.lu grupta sınıflandırılmıştır.

- Maddi duran varlığın yeniden değerlemesine ilişkin muhasebe işleyişi,

xx/xx/20xx		
25X İLGİLİ DURAN VARLIK HESABI	xxx	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		xxx
551 MDV YENİDEN DEĞER. ARTIŞLARI		xxx
* MDV Yeniden Değerleme		

TFRS uygulayan işletmelerin finansal tablo setinde “Döneme ait Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu” bulunmaktadır. Taslak hesap planıyla, ilgili tablonun diğer kapsamlı gelir unsurları, serbest hesaplarda yer alan “80-83 Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” hesap grupları ile takip edilir. Bu gruplara kaydedilen bilgiler ise dönem sonunda 55 ve 56 no.lu hesap gruplarına aktarılır. BOBİ FRS’nin uygulandığı işletmelerin hazırladıkları “Kâr veya Zarar Tablosu”nda ise diğer kapsamlı gelir bölümü bulunmadığından, özkaynaklara yansıtılması gereken, döneme ait gelir ve giderler, 80-83 no.lu hesaplar kullanılmadan doğrudan 55 ve 56 no.lu hesap gruplarına aktarılacaktır (KGK, 2018).

TFRS ve BOBİ FRS’nin benzer konulardaki farklı hükümleri, taslak hesap planında ayrıntılı hesap açıklamaları yapmayı ve hesapların hangi işletmeler tarafından kullanılacağını belirtmesini zorunlu kılmıştır. Örneğin maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alımından sonraki ölçümleri, TFRS’de maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden yapılırken, BOBİ FRS’de sadece maliyet yöntemi kullanılır. Dolayısıyla “552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları” hesabı yalnızca TFRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılabilir. Benzer şekilde, yabancı para çevrim farkları BOBİ FRS hükümleri gereği 556 no.lu hesapta izlenirken, TFRS uygulayan işletmelerde 560 no.lu hesapta takip edilecektir.

55 ve 56 no.lu hesap gruplarında yer alan hesapların, sadece TFRS ya da sadece BOBİ FRS uyarınca kullanılabilir olmaları durumu, taslak hesap planının hesap açıklamaları kısmında, hesap isimlerinin hemen ardından belirtilmektedir. Buna göre, 55 no.lu hesap grubundaki 550, 552, 553, 554 ve 555 no.lu hesaplar sadece TFRS uyarınca kullanılmakta, 556 no.lu hesap ise sadece BOBİ FRS uyarınca kullanılmaktadır. Bu gruptaki diğer hesapların (551, 557, 558, 559) ise her iki raporlama standardı uyarınca kullanımı bulunmaktadır. 56 no.lu hesap grubu açısından ise, 560, 562, 563, 564, 565 ve 566 no.lu hesaplar sadece TFRS uyarınca kullanılırken, diğer hesaplar her iki standart çerçevesinde kullanılabilir.

4.3.6. “57 Geçmiş Yıllar Kârları” ve “58 Geçmiş Yıllar Zararları” hesap grupları

Taslak hesap planıyla birlikte, tekdüzen hesap planındaki geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararları hesap gruplarına, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı” kapsamında ve TFRS ile BOBİ FRS’nin ilk kez uygulanması kapsamında yeni hesaplar eklenmiştir. Bu hesap gruplarının içerdiği hesaplar Tablo 8 ve Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 8*“57 Geçmiş Yıllar Kârları” hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
57	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
570	Geçmiş Yıllar Kârları	Geçmiş Yıllar Kârları
571	Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Kârları	-
572	Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Kârları	-
573	İlk Geçişte Ortaya Çıkan Kârlar	-
579	Ödenen Kâr Payı Avansları (-)	-

Tablo 9*“58 Geçmiş Yıllar Zararları” hesap gruplarının karşılaştırılması*

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
58	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
580	Geçmiş Yıllar Zararları	Geçmiş Yıllar Zararları (-)
581	Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)	-
582	Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları (-)	-
583	İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar (-)	-

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin aksine, işletmelerde muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve geçmiş dönemlere ilişkin ortaya çıkan hatalar geriye dönük düzeltme gerektirmektedir. TFRS ve BOBİ FRS uyarınca yapılacak düzeltmelerden kaynaklanacak geçmiş yıl kârları 571 ve 572 no.lu hesaplara alacak, geçmiş yıl zararları ise 581 ve 582 no.lu hesaplara borç kaydedilecektir. Hesap işleyişiyle ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir.

- İşletmenin geçmiş yıllarda amortisman hesaplamasında yaptığı bir hatanın düzeltilmesinden dolayı ortaya çıkan geçmiş yıl kârı,

xx/xx/20xx		
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	xxx	
572 GEÇMİŞ YIL HATALARINDAN KAYNAKLANAN DÜZELTME KÂRLARI		xxx
* Amortisman Düzeltmesi		

- İşletmenin stok değerlendirme yöntemini değiştirmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl zararı,

xx/xx/20xx		
581 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞ. KAYNAK. DÜZELTME ZARARLARI	xxx	
153 TİCARİ MALLAR		xxx
* Stok Değerleme Yöntem Değişikliği		

Taslak hesap planıyla ayrıca, TFRS veya BOBİ FRS'ye ilk geçişle birlikte farklı muhasebe politikası uygulanmasından kaynaklı yapılan düzenlemelerle ortaya çıkan, geçmiş yıl kârları ve geçmiş yıl zararlarına ilişkin hesaplar oluşturulmuştur. İlk geçişle birlikte ortaya çıkacak kârlar 573 no.lu hesaba alacak, ortaya çıkacak zararlar ise 583 no.lu hesaba borç kaydedilecektir.

Son olarak, işletmelerin ödeyeceği kâr paylarından mahsup edilecek önceden ödenen avanslar “579 Ödenen Kâr Payı Avansları” hesabında izlenir.

- Banka aracılığıyla kâr payı avansı ödenmesi durumunda,

xx/xx/20xx		
579 ÖDENEN KÂR PAYI AVANSLARI	xxx	
102 BANKALAR		xxx
361 SORUMLU SIFATIYLA ÖD. VERGİLER (Vergi Tevkifatı)		xxx
* Kâr Payı Avansı		

4.3.7. “59 Dönem Net Kârı (Zararı)” hesap grubu

Bu hesap grubu, her iki hesap planında da işletmelerde dönemin nihai faaliyet sonuçlarını gösteren hesapları içermektedir. Gerek hesap isimleri gerekse hesap işleyişleri açısından, taslak hesap planıyla birlikte bu hesap grubunda bir değişiklik yapılmamıştır.

Tablo 10

“59 Dönem Net Kârı (Zararı)” Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

Hesap No	KGK Taslak Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
59	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)
590	Dönem Net Kârı	Dönem Net Kârı
591	Dönem Net Zararı (-)	Dönem Net Zararı (-)

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de, özellikle son yıllardaki uluslararası gelişmelerin paralelinde, muhasebe ve raporlama alanında önemli değişiklikler yaşanmaktadır. Söz konusu değişim yeni bir hesap planı oluşturmayı zorunlu kılmaktadır. Bu doğrultuda KGK, mevcut tekdüzen hesap planının temel yapısını bozmadan, uluslararası finansal raporlama çerçevesi ve dolayısıyla TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu hesap planı taslağı yayımlamıştır.

Uygulayıcıların yeni taslak plana uyumunu kolaylaştırmak, işleyişin anlaşılabilmesine yardımcı olmak amacıyla yürütülen bu çalışmada, yeni hesap planı taslağı özkaynak hesapları kapsamında detaylı olarak analiz edilmiş, getirdiği yenilikler örnekler yardımıyla ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bulguları aşağıda özetlenmiştir.

- Taslak hesap planıyla, özkaynaklar hesap sınıfında daha ayrıntılı bir sınıflandırmaya gidilmiştir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi ve TTK hükümleri kapsamında üç yeni hesap grubu oluşturulmuş, hesap sayısı 19’dan 55’e yükselmiştir.
- 59 Dönem Net Kârı (Zararı) hesap grubu haricinde tüm özkaynak hesap gruplarında önemli değişiklikler olmuştur.

- 51 no.lu hesap grubuyla, TTK hükümleri çerçevesinde ortaya çıkan, bilanço zararlarının ortaklar tarafından kapatılması, işletmelerin kendi hisselerini satın alma hakları gibi durumların muhasebeleştirilmesi için yeni hesaplar oluşturulmuştur.
- TFRS ve BOBİ FRS kapsamında 55 ve 56 no.lu hesap gruplarının eklemesi ve 57 ve 58 no.lu hesap gruplarının, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” ve “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” standartları dikkate alınarak yeniden güncellenmesi, standartlara uygun raporlama yapılabilmesi için önemli düzenlemelerdir.
- Tekdüzen hesap planında ayrıntılı bir hüküm bulunmayan ve dolayısıyla uygulamada farklılıkların görüldüğü konularda (kooperatif aidatları gibi), taslak hesap planıyla uygulama birliği sağlanmıştır.
- 54 no.lu hesap grubunda fonlara yönelik ayrıntılı sınıflandırmaya gidilmiş ve hesap grubunun ismi “Kâr Yedekleri ve Fonlar” olarak değiştirilmiştir.
- 55 ve 56 no.lu hesap grubundaki hesapların, TFRS ya da BOBİ FRS açısından farklılık göstermesi, taslak planın kullanımı sırasında karışıklığa sebep olabileceği için, hesap planında ayrıntılı hesap açıklamalarına yer verilmiştir.

Sonuç olarak KGK tarafından hazırlanan bu taslak plan, hesaplarda daha detaylı bir sınıflandırmayı beraberinde getirmiştir. Hesap planının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak güncellenmesi, hazırlanacak finansal raporların gerçeğe uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıntılı hesap açıklamalarının bulunduğu taslak metninin, işletmelerin standartları uygulama noktasında yaşadığı zorlukları azaltacak bir rehber niteliğinde olduğu söylenebilir. Taslak hesap planı ekonomideki tüm işletmelerin kullanımına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Bu planın tüm işletmeler için zorunlu hale gelmesiyle, TFRS veya BOBİ FRS’ye geçiş noktasında işletmelerin adaptasyonunun kolaylaşacağı düşünülmektedir. Hesap planına uyumu kolaylaştırmak açısından, bu alanda yapılacak yeni çalışmalarla farklı hesap sınıfları veya grupları örnek muhasebe uygulamalarıyla ayrıntılı olarak analiz edilebilir.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Çalışmanın tüm aşamaları yazar tarafından yürütülmüştür.

All stages of the study were conducted by the author.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Utku, M. (2022). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki özkaynak hesaplarının Tekdüzen Heap Planı ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 49-66. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1037934>

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2019). Finansal raporlama standartlarıyla uyumlu olması amacıyla tekdüzen hesap planının güncellenmesine yönelik KGK tarafından yayımlanan taslak metnin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 745-785. <https://doi.org/10.29067/muvu.561333>
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2021). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (FRSHP) ile tekdüzen hesap planı (TDHP) bilanço hesap gruplarının karşılaştırılması ve değerlendirmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 151-159. <https://doi.org/10.29106/fesa.868910>
- Doğan, Ö. (2021). Tekdüzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının nakit ve nakit benzerleri açısından karşılaştırılması. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 6(Özel Sayı), 20-28.
- Gökçen, G. ve Ataman, B. (2020). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı'ndaki hizmet üretim maliyeti hesaplarının incelenmesi ve tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(2), 350-358. <https://doi.org/10.29106/fesa.739402>
- Kablan, A. (2020). Hesap planı değişimi üzerine bir inceleme: tek düzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı karşılaştırması. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 103-129. <https://doi.org/10.38009/ekimad.731036>
- Karcioğlu, R., Ertas, F. C. ve Çelik, K. (2021). Maliye bakanlığı tekdüzen hesap planı ile kamu gözetim kurumu hesap planı taslağının gelir ve gider hesapları açısından karşılaştırılması. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 380-396. <https://doi.org/10.33416/baybem.858989>
- KGK. (2018). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*. 15.09.2021 tarihinde https://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 adresinden erişilmiştir.
- KGK. (2021a). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)*. 29.09.2021 tarihinde [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10254/TFRS-2021-Seti-\(Mavi-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10254/TFRS-2021-Seti-(Mavi-Kitap)) adresinden erişilmiştir.
- KGK. (2021b). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)*. 01.10.2021 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf adresinden erişilmiştir.
- KGK Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011). 23.10.2021 tarihinde <https://mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.660.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Özbek, C. Y. (2019). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının maliyet hesapları açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 355-376. <https://doi.org/10.25095/mufad.607175>
- Özbek, C. Y. ve Badem, 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), 271-291. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.646556>
- Öztürk, E. ve Babaoğlu, G. (2020). Finansal raporlama standartları ile uyumlu hesap planından (taslak) sağlanacak faydaların TFRS ve BOBİ FRS setleri açısından değerlendirilmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(3), 436-450. <https://doi.org/10.29106/fesa.765774>

- Turan, Z. ve Bayram, E. (2019). Finansal raporlama standartları ve uygulamaları bağlamında yeni hesap planı düzenlemeleri. *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 151-160.
- Türk Ticaret Kanunu. (2011). 02.10.2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102-20130328.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). 07.10.2021 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden erişilmiştir.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992). 17.09.2021 tarihinde <https://gib.gov.tr/node/88229> adresinden erişilmiştir.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ. (2018). 05.10.2021 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180915-8.htm> adresinden erişilmiştir.