

FINANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI (FRSHP) İLE TEKDÜZEN HESAP PLANI (TDHP) KARŞILAŞTIRMASI: KÂR VEYA ZARAR (GELİR) TABLOSU, MALİYET, DİĞER KAPSAMLI GELİR (GİDER) HESAPLARININ İNCELENMESİ

Comparison of “Chart of Accounts in accordance with the Financial Reporting Standards” and “Uniform Chart of Accounts”: Examination of the Statement of Profit or Loss, Cost, Other Comprehensive Income (Expense) Accounts

Araştırma Makalesi

Hakan CAVLAK¹ 

Gönderim Tarihi: 04.08.2024

Kabul Tarihi: 28.01.2025

ÖZ Bu çalışmada, 30 Temmuz 2024 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) içerisindeki 6, 7 ve 8 numaralı hesap sınıfları detaylı bir şekilde Tekdüzen Hesap Planı ile karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırma kapsamında; TDHP’ye göre FRSHP’de kâr veya zarar tablosuna ait hesap sayısı %76 artarak 42’den 74’e; maliyet hesaplarına ait hesap sayısı %40 artarak 40’tan 56’ya ulaşmıştır. Diğer kapsamlı gelir (gider) unsurlarını içeren sekiz numaralı hesap sınıfında ise TDHP’de olmayan yeni hesaplar tanımlanmıştır. FRSHP ile yaşanan değişim; ağırlıklı yeni hesap gruplarının ve hesapların eklenmesinden ve TDHP’de tek hesapta izlenen unsurların FRSHP’de birden fazla hesaba dağıtılmasından kaynaklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, Tekdüzen Hesap Planı, Kâr veya Zarar Tablosu, Gelir Tablosu, Maliyet, Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)

JEL Sınıflandırması: M41, M48, M49

ABSTRACT In this study, account classes 6, 7 and 8 in the Chart of Accounts in accordance with the Financial Reporting Standards published by the Public Oversight Authority (POA) on July 30, 2024 are compared in detail with the Uniform Chart of Accounts. Within the scope of this comparison, the number of accounts for the statement of profit or loss in the new chart of accounts increased by 76% from 42 to 74, and the number of cost accounts increased by 40% from 40 to 56. In account class 8, which includes other comprehensive income (expense) items, new accounts that are not in the old chart of accounts are defined. The change experienced; mainly due to the definition of the new account groups and accounts, and the monitoring of the elements tracked in one account in the old chart of accounts by distributing them to more than one account in the new chart of accounts.

Keywords: Chart of Accounts in accordance with Financial Reporting Standards, Uniform Chart of Accounts, the Statement of Profit or Loss, Cost, Other Comprehensive Income (Expense)

JEL Classification: M41, M48, M49

¹ **Sorumlu Yazar:** Doç. Dr., Ardahan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, hcavlak85@gmail.com, ORCID: 0000-0002-5891-7722

1. GİRİŞ

Hesap çerçevesi ile hesap planı, kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde hesap sınıfı ve grubu olarak bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönerge'dir. Hesap çerçevesinin ve hesap planının ana amacı bütün işletmelerin tekdüzen muhasebe sistemine sahip olması, olası karışıklıkları engelleme ve terim birliği sağlayarak karşılaştırmayı kolaylaştırmaktır (Ataman, 2010: 32).

Kamu otoriteleri; vergi denetimlerini kolaylaştırmak, mali tablolar aracılığı ile kamuya sunulan bilgilerin tekdüzen içerisinde, sağlıklı, güvenilir ve tutarlı olmasını sağlamak amacıyla, mali tabloların içeriğine ve düzenlenmesine ilişkin esasları belirlemektedir (Akgüç, 2017: 31). 1992 yılında yayımlanan 1994'te de zorunlu olarak uygulanmaya başlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve içerisindeki Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), Türkiye'de hesap planı ile ilgili önemli bir dönüm noktasıdır. Yıllar içerisinde muhasebe ve finansal raporlama konusunda yaşanan bazı önemli gelişmeler (TMS/TFRS, BOBİ FRS, vb.) ile artan talep dolayısıyla TDHP'nin güncelleştirilmesi ya da yeni bir hesap planının oluşturulması fikri sıkça gündeme gelmeye başlamıştır. Yetkili kurumlardan biri olan Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) da amaçlarından biri olarak ortaya koyduğu "*muhasebe sistemi kurmasında esas alabilecekleri yeni bir hesap planı oluşturma*" (KGK, 2018: 30) hedefi çerçevesinde 2024 yılında Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planını (FRSHP) yayımlayarak yürürlüğe koymuştur. FRSHP, bünyesinde bilanço hesapları ile gelir tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesaplarını barındırmaktadır.

Yüzyıllara yayılan kâr ve zarar kavramından kâr ve zarar hesabına, kâr ve zarar tablosuna, gelir hesabına ve giderek gelir tablosuna doğru uzanan bir gelişme süreci izleyen gelir tablosu (Güvemli, 2007: 171), bir işletmenin belirli bir hesap döneminde yapılan işlemler sonucunda elde ettiği gelir ve giderleri birbiri ile bağlantılı ve tasnifli bir şekilde düzenleyen, işletme kâr veya zararını saptayan bir tablodur (Özaslan, 1984: 347). Gelir tablosu kavramı, standartlarda *kâr veya zarar tablosu (ve diğer kapsamlı gelir tablosu)* kavramı ile ifade edilmektedir.

Ana amacı işletmenin imalat faaliyetleri ile ilgili kararların gerektirdiği verileri sağlayan, mamullerin maliyetlerini bulan, masraf kontrolü sağlayan, planlamaya ve özel kararlara (yatırım yapmak, imalat sistemini değiştirmek, vb.) yardımcı olan (Ertuna, 1982: 10) maliyet muhasebesi, hesap planında yer alan maliyet hesapları kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Hesap planı, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki bağıntıyı kurarak muhasebe sisteminin belirlenmesini de sağlamaktadır (Durmuş ve Arat, 1995: 64).

Bu çalışmada, yukarıda anlatılan süreç nihayetinde yürürlüğe giren Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planında (FRSHP'de) yer alan kâr veya zarar tablosu, maliyet ile diğer kapsamlı gelir (gider) hesapları detaylı bir şekilde ele alınmakta ve MSUGT'de yer alan TDHP ile karşılaştırması yapılmaktadır. Çalışmanın amacı, karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıkların hesap sınıfı, hesap grubu ve hesaplar çerçevesinde neler olduğunu ortaya koymaktır. Bununla birlikte son olarak, yapılan inceleme kapsamında ortaya çıkan görünüm hakkında muhtelif değerlendirmelerde bulunulmuştur. Çalışmanın muhasebe meslek mensupları başta olmak üzere tüm ilgililere fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI

Uluslararası finansal raporlama standartlarına entegre olmak için yayımlanan ve genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler) tarafından uygulanan TMS/TFRS seti ile bu setin büyük ve orta boy işletmeler için bir yansıması olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Türkiye'de finansal raporlama standartlarının yasal düzenlemeleri olarak ifade edilebilir. İlgili işletmeler söz konusu finansal raporlama standartlarını uygulayıp bunların çıktısı olan finansal tablolarını paydaşlarına sunmaktadırlar. Ancak tabloların elde edilmesinde kullanılan defter kayıtları ise 1992'de yayımlanıp 1994'te zorunlu olarak uygulanmaya başlanan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) çerçevesinde tutulmaktadır. Bu da işletmelerin dönemsonunda düzeltme kayıtları yapmasına,

dolayısıyla fazladan işgücü ile zaman kaybı ve hatalara yol açmakta idi. Bununla birlikte değişen ve gelişen çeşitli faktörlere bağlı olarak ortaya çıkan bazı unsurlar TDHP’de yer almamaktaydı. Sonuçta, KGK tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) ile söz konusu problemlerin giderilmesi amaçlandı.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planına dair genel amaçlı bilgiler, altı alt başlık halinde Tablo 1’de verilmektedir.

Tablo 1

FRSHP hakkında genel bilgiler

FRSHP – Genel Bilgiler	
Düzenleyici	KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)
Yayımlanma Tarihi ve Yeri	29.07.2024 tarihli KGK Kurul Kararı ve 30.07.2024 tarihli KGK Duyurusu (Sayı: 2024-51)
Uygulanma Tarihi ve Durumu	Yayımlanma tarihinden itibaren ihtiyari olarak
Uygulayacak Olan İşletmeler	Finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan ve geçerli finansal raporlama çerçevesi TFRS veya BOBİ FRS olan işletmeler
Kapsamı	Finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS’ye göre hazırlayan işletmeler
İçerik	Genel Açıklama ve 3 Bölüm (<i>bkz.</i> Tablo 2)

Tablo 1’de kısaca açıklanan FRSHP’nin içeriği Tablo 2’de detaylı olarak verilmektedir.

Tablo 2

FRSHP içeriği

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

Özetle, işletmelerin finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlaması için muhasebe sistemi oluşturabilmeleri, finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması, uygulamada tekdüzenin sağlanması ile denetim işlevinin kolaylaştırılması amacı ile oluşturulan FRSHP; MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan düzenlemelerin özelliklerini kapsamakta ve işletmelere detaylı bir hesap planı çerçevesi sunmaktadır.

3. LİTERATÜR, KAPSAM VE YÖNTEM

Literatür taraması gerçekleştirildiğinde, FRSHP’de yer alan 6, 7 ve 8 numaralı hesap sınıflarını konu edinen çalışmalar, Tablo 3’te sunulmaktadır.

Tablo 3

Literatür

Yazar(lar)	Yıl	Çalışma Kapsamı
Akdoğan	2019	FRSHP taslağının TDHP ile karşılaştırılması
Özbek	2019	Maliyet hesaplarının karşılaştırılması (FRSHP taslak ile TDHP)
Önal ve Kılıç	2019	FRSHP taslağının TDHP ile karşılaştırılması
Turan ve Bayram	2019	FRSHP taslağının TDHP ile karşılaştırılması
Gökçen ve Ataman	2020	Üretim maliyeti hesaplarının karşılaştırılması (FRSHP taslak ile TDHP)
Kablan	2020	FRSHP taslağının TDHP ile karşılaştırılması
Özbek ve Badem	2020	Kâr veya zarar tablosu hesaplarının karşılaştırılması (FRSHP taslak ile TDHP)
Karcıoğlu vd.	2021	Gelir ve gider hesaplarının karşılaştırılması (FRSHP taslak ile TDHP)
Koçakoğlu	2023	FRSHP taslağına göre üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

Tablo 3’te görüldüğü üzere hesap planında 6, 7 ve 8 numaralı hesap sınıflarını ele alan ve FRSHP ile ilgili olarak yapılan çalışmaların tümü taslak metin doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Söz konusu 9 çalışmadan 4’ü belirli bir hesap gurubunun ya da hesabın taslak çerçevesinde incelenmesi ve TDHP ile karşılaştırılması, 4’ü taslağın TDHP ile genel olarak karşılaştırılması, 1’i de belirli bir konunun taslak çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Literatürdeki çalışmalardan farklı olarak bu çalışma, FRSHP’nin KGK tarafından Temmuz 2024’te yayımlanan nihai metnini baz almaktadır. Nihai metne yönelik literatürde yer alan boşluktan hareket edilerek yapılan bu çalışma, FRSHP’nin nihai halini temel alan ilk çalışmalardan biridir. Ayrıca belirtilmesi gereken noktalardan biri de FRSHP’nin taslak metni ile nihai hali arasında önemli farklılıkların olduğudur. Araştırmaya ilişkin kapsam ve yöntem Tablo 4’teki gibi belirlenmiştir.

Tablo 4

Araştırmanın kapsamı ve yöntemi

Araştırmanın kapsamı	Türkiye’deki hesap planı düzenlemeleri (TDHP ve FRSHP)
Araştırmanın yöntemi	Doküman incelemesi yöntemi ve durum saptayıcı analiz

4. FRSHP VE TDHP KARŞILAŞTIRMASI: KÂR VEYA ZARAR (GELİR) TABLOSU, MALİYET, DİĞER KAPSAMLI GELİR (GİDER) HESAPLARI

İster işletme içinden isterse dışından olsun tüm işletme ilgililerinin (yönetici, çalışan, müşteri, yatırımcı, devlet, toplum, vd.) alacakları kararlarda en önemli araçlardan biri finansal tablolar ve bu tablolardan üretilen bilgilerdir. Söz konusu tablolar içerisinde ise işletmenin belirli bir faaliyet döneminde elde ettiği gelir ve gider ile bunların sonucunda oluşan kâr veya zarar durumunu gösteren kâr veya zarar tablosu (gelir tablosu), finansal durum tablosu (bilanço) ile en önemli iki temel tablodur. Bu tablonun oluşmasına dönemsonunda maliyet hesapları da eşlik etmektedir. Ayrıca FRSHP ile hesap planına dahil edilen ve gelir tablosunun farklı bir unsuru olarak yorumlanabilen diğer kapsamlı gelir (gider) unsurları da işletme ve ilgilileri için önem arz etmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, FRSHP ile TDHP’de yer alan kâr veya zarar tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesapları çeşitli yönlerden karşılaştırılmaktadır. Yapılacak olan karşılaştırmalar şunlardır (İSMMMO, 2005; KGK, 2024; T. C. Resmî Gazete, 1992):

- İlgili unsurlara ait hesap sınıflarının ve gruplarının genel olarak karşılaştırılması,
- İlgili unsurlara ait hesapların detaylı olarak karşılaştırılması.

Bu bölümde yapılan değerlendirmelerde, FRSHP’de yer alan kâr veya zarar tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesap sınıflarının, hesap gruplarının ve hesaplarının TDHP’ye göre değişimi ele alınmıştır. Bir başka ifade ile yeni hesap planının (FRSHP’nin) eski hesap planına (TDHP’ye) göre değişen ve yenilenen çeşitli kısımları incelenmiş ve yorumlanmıştır.

4.1. FRSHP ve TDHP Karşılaştırması: Kâr veya Zarar (Gelir) Tablosu, Maliyet, Diğer Kapsamlı Gelir (Gider) Hesap Sınıfları ve Hesap Grupları

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı içerisinde yer alan kâr veya zarar tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) unsurlarına ait hesap sınıflarının Tekdüzen Hesap Planı içerisindeki hesap sınıfları ile karşılaştırılması Tablo 5’te verilmektedir.

Tablo 5

FRSHP ve TDHP karşılaştırması: kâr veya zarar (gelir) tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesap sınıfları

	FRSHP	TDHP
Hesap Sınıfı		
6	Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları	Gelir Tablosu Hesapları
7	Maliyet Hesapları	Maliyet Hesapları
8	Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) ve Serbest Hesaplar	(Serbest)

Tablo 5’te görüldüğü üzere FRSHP hesap sınıflarının TDHP hesap sınıfları ile aralarında bazı değişiklikler bulunmaktadır. İki hesap sınıfı temel özellikleri itibarıyla benzer durumda yer almakta iken sadece birinde yeni hesap gruplarına ve hesaplara ait değişiklikler bulunmaktadır. 7 numaralı hesap sınıfı hem temel özellikler hem de isim açısından aynı iken 6 ve 8 numaralı hesap sınıflarının ise isimlerinde değişiklikler yapılmıştır. İlgili değişikliklere ve aynı kalan durumlara ilişkin ifade edilebilecek diğer temel noktalar şunlardır:

- 6 numaralı hesap sınıfına ilişkin TDHP'deki Gelir Tablosu ifadesi, FRSH' de Kâr veya Zarar Tablosu olarak değiştirilmiştir.

- 7 numaralı Maliyet Hesapları isimli hesap sınıfında numarasal ve isimsel olarak herhangi bir değişiklik yaşanmamıştır.

- TDHP'de 8 numarada yer alan ve Serbest olarak ifade edilen hesap sınıfı FRSH' de Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) ve Serbest Hesaplar olarak yer almıştır.

Özetle, FRSH' de sadece bazı hesap sınıflarının isimlerinde değişikliğin olduğu ve asıl değişimin hesap sınıflarının içerisinde yer alan hesap grupları ile hesaplarda gerçekleştiği ifade edilebilir. Değişikliklere ilişkin bulgulara çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilmektedir.

İlgili hesap sınıfları içerisinde yer alan hesap gruplarının değişimine bir başka ifade ile FRSH ile TDHP'de yer alan hesap gruplarının karşılaştırılmasına bakmadan önce her iki hesap planında yer alan hesap gruplarının hesap sınıfları bazındaki ve toplamdaki sayısı analiz edilmiş olup bunun sonucunda Tablo 6'daki görünüm elde edilmiştir.

Tablo 6

FRSH ve TDHP karşılaştırması: kâr veya zarar (gelir) tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesap grupları

Hesap Grubu Sayısı				
		FRSH	TDHP	Değişim
Hesap Sınıfı	6	12	10	+2
	7	11	10	+1
	8	4	0	+4
Toplam		27	20	+7

Hesap grubu sayısının elde edilmesinde; FRSH' de bazı hesap grubu numaralarında iki ayrı hesap grubu isminin yer almasından dolayı bu özellikteki hesap grubu sayısı iki olarak dikkate alınmıştır. Örneğin, FRSH' de 64, 65, 70 ve benzeri numaralı hesap grubunda iki ayrı hesap grubu ismi ile yer aldığından hesap grubu sayısı iki olarak sayılmıştır. Ayrıca FRSH' de 8 numaralı hesap sınıfında Serbest Hesaplar olarak bırakılan 84-89 numaralı hesap grubu işletmelerin inisiyatifine bırakılmasından, herhangi özellikli bir konuya tahsis edilmemesinden ve isimlendirilmemesinden dolayı dikkate alınmamıştır.

Tablo 6'da da görüleceği üzere 6, 7 ve 8 numaralı hesap sınıflarına ilişkin FRSH'deki hesap grubu sayısı 27, TDHP'de ise 20 olarak belirlenmiştir. Hesap grupları sayısında yaşanan +7'lik (%35'lik artış) değişim aşağıda ifade edilen farklılıklardan kaynaklanmaktadır:

- 64, 65, 70 numaralı hesap gruplarında yeni hesap grubu isimleri ile birlikte aynı hesap grubu numarasında ikili hesap gruplarının oluşturulması,

- 80, 81, 82, 83 numaralı hesap gruplarına yeni hesap grubu eklenmesi ve

• TDHP’de yer alan bazı hesap gruplarının FRSHP’de yer almaması veya yer aldığı gruplandırmalarının değiştirilmesidir.

4.2. FRSHP ve TDHP Karşılaştırması: Kâr veya Zarar (Gelir) Tablosu, Maliyet, Diğer Kapsamlı Gelir (Gider) Hesapları

Çalışmanın bu başlığı altında, 6, 7 ve 8 numaralı hesap sınıflarında yer alan hesapların sayısı ve görünümü öncelikle tablo oluşturularak ortaya konmuştur. Daha sonra ise ilgili hesap sınıfları ve hesap grupları altında yer alan hesapların hangi yönlerden TDHP’ye benzediği ya da TDHP’den farklılaştığı, yeniliklerin neler olduğu detaylı bir şekilde analiz edilmiştir.

FRSHP ile TDHP’deki yukarıda söz edilen hesap sınıflarında yer alan hesaplara ilişkin sayılar; hesap sınıfı, toplam ve değişim olarak Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7

FRSHP ve TDHP karşılaştırması: kâr veya zarar (gelir) tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesapları

Hesap Sayısı							
		FRSHP		TDHP		Değişim (Dolu Hesap) (Sayısal)	Değişim (Dolu Hesap) (Oransal)
		Dolu	Boş	Dolu	Boş		
Hesap Sınıfı	6	74	26	42	58	+32	~ +%76
	7	56	44	40	60	+16	+%40
	8	33	7*	0	**	+33	-
Toplam		163	77	82	118	+81	+%99

* 84-89 arası hesap gruplarında herhangi bir hesap kodu tanımlanmadığından boş hesap sayısı olarak dikkate alınmamıştır.

** İlgili düzenlemede söz konusu hesap sınıfı için hesap kodu tanımlanmadığından dolayı boş hesap olarak dikkate alınmamıştır.

Tablo 7’de görülen FRSHP ile TDHP arasındaki karşılaştırmaya ilişkin ifade edilebilecek önemli noktalar aşağıdaki gibidir:

• 6 numaralı hesap sınıfı (kâr veya zarar tablosu) hesapları, FRSHP ile %76’lık gibi büyük bir artış göstermiş olup hesap sayısı 32 artarak 74’e ulaşmıştır. Artışın; durdurulan faaliyetler, tarımsal faaliyetler, yatırım amaçlı gayrimenkuller, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, türev araçlar vb. unsurlara ilişkin hesapların eklenmesinden ve satışların maliyeti hesap grubuna getirilen yeni hesaplardan kaynaklandığı ifade edilebilir.

• 7 numaralı hesap sınıfı (maliyet hesapları) hesapları, FRSHP ile %40’lık artış göstermiş olup hesap sayısı 16 artarak 56’ya ulaşmıştır. Her iki hesap planında da büyük benzerlikler olmasına rağmen artışın yaşandığı yerler olarak 70 numaralı hesap grubundaki maliyet oluşum hesapları, 73 numaralı genel üretim giderleri ile 75 numaralı araştırma, geliştirme ve maden kaynakları giderleri hesap grupları gösterilebilir.

• 8 numaralı hesap sınıfı (diğer kapsamlı gelir-gider) hesapları, FRSHP ile 33 yeni hesaba sahip olmuştur. Bu hesapların dışındaki hesaplar serbest hesap olarak ifade edilmiştir. TDHP’de bu grupta yer alan tüm hesaplar serbest hesap olarak ifade edilmiştir. Bir başka ifade ile TDHP’de bu grupta yer alan hiçbir hesaba ait tanımlama bulunmamaktadır.

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

- **Yeni hesap;** özelliği ve/veya ismi itibariyle TDHP’de olmayan FRSHHP ile oluşturulan hesapları temsil etmektedir. Yorumlamalarda kullanılan FRSHHP’de yeni kavramı, TDHP’de yer almayıp FRSHHP ile yeni olarak eklenen hesapları ifade etmektedir.
- **Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi;** TDHP ve FRSHHP’de aynı hesap numarasında aynı hesap ismi ile yer alan hesabı ifade etmektedir.
- **Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi;** TDHP ve FRSHHP’de aynı hesap numarasında yer alan ancak FRSHHP ile hesap ismi değişen hesabı temsil etmektedir.
- **Farklı hesap numarası ve aynı hesap ismi;** TDHP’de yer alan hesabın FRSHHP’de farklı hesap numarasında aynı hesap ismi ile yer almasını ifade etmektedir.
- **Farklı hesap numarası ve farklı hesap ismi;** TDHP’de yer alan hesabın FRSHHP’de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer almasını temsil etmektedir.
- **Boşta yer alan hesap;** FRSHHP’de boş bırakılan hesabı ifade etmektedir.

4.2.1. FRSHHP ve TDHP Karşılaştırması: Kâr veya Zarar (Gelir) Tablosu Hesapları

Çalışmanın bu bölümünde çalışmanın temel amaçlarından birini oluşturan FRSHHP ve TDHP’deki kâr veya zarar tablosu (*gelir tablosu*) hesaplarının karşılaştırılması yapılmaktadır.

➤ 6 No’lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesapların Değerlendirilmesi (FRSHHP ve TDHP)

6 numaralı hesap sınıfında yer alan hesaplar, hesap grupları çerçevesinde karşılaştırıldığında şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

➤ 60 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ 2 yeni hesap (602, 603) eklenmiştir.
- ✓ Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 2 hesap (600, 601) bulunmaktadır.
- ✓ Farklı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (609) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 5 hesap (604, 605, 606, 607, 608) bulunmaktadır.

▪ FRSHHP’de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan *609 Diğer Satış Hasılatları* hesabı, TDHP’de *602 Diğer Gelirler* hesabı ile benzerdir.

▪ FRSHHP’deki *602 İhraç Kaydıyla Satışlar* ve *603 Özel Üretim Bölgelerinden Satışlar* hesapları, TDHP’de yer alan *602 Diğer Gelirler* hesabı içinde alt hesaplarda izlenebilen ancak FRSHHP’de ayrı bir hesaba alınan hesaplardır. Bu sebeple de söz konusu hesaplar, yeni hesap olarak dikkate alınmışlardır.

▪ TDHP’de yer almayan ancak FRSHHP ile 60 numaralı hesap grubundaki boş hesaplar ile ilgili olarak yapılan aşağıdaki açıklama da yeni hesap planında yer almaktadır:
“Bu hesaplar, kurumların niteliğine göre ortaya çıkan yukarıdaki hesaplardan farklılık arz eden brüt esas faaliyet gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. (Örneğin: meslek örgütlerinde, vakıflarda tiye aidatları, bağışları veya döner sermayelerde bütçeden alınan gelirler gibi)”

➤ **61 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar**

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 3 hesap (610, 611, 612) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 7 hesap (613, 614, 615, 616, 617, 618, 619) bulunmaktadır.

▪ 61 numaralı hesap grubunda yer alan hesaplar, her iki hesap planında (TDHP ve FRSHSP) da hem hesap numarası hem de hesap ismi bakımından aynıdır. Bir başka ifade ile yeni hesap planında bu hesap grubundaki hesaplar ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

➤ **62 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar**

- ✓ 5 yeni hesap (624, 625, 626, 627, 629) eklenmiştir.
- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 3 hesap (620, 621, 623) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (622) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 1 hesap (628) bulunmaktadır.

▪ FRSHSP'de aynı hesap numarasında (622 numaralı hesap) farklı hesap ismi ile yer alan *Sunulan Hizmet Maliyeti (-)*, TDHP'de *Satılan Hizmet Maliyeti (-)* ismi ile yer almaktadır.

▪ Bir diğer önemli farklılık ise *stok değer düşüklüğü ile ilgili ayrılan karşılıklara* ilişkindir. TDHP'de; *158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)* hesabı, tüm karşılık giderlerinin toplandığı *654 Karşılık Giderleri (-)* ile *644 Konusu Kalmayan Karşılıklar* hesaplarıyla birlikte çalışmaktadır. FRSHSP'de ise *158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)* hesabı, yeni hesaplar olan *626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)* ve *627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar* hesaplarıyla birlikte çalışmaktadır.

➤ **63 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar**

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 3 hesap (630, 631, 632) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 7 hesap (633, 634, 635, 636, 637, 638, 639) bulunmaktadır.

▪ 63 numaralı hesap grubunda yer alan hesaplar, her iki hesap planında (TDHP ve FRSHSP) da hem hesap numarası hem de hesap ismi bakımından aynıdır. Bir başka ifade ile yeni hesap planında bu hesap grubundaki hesaplar ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

➤ **64 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar**

- ✓ 7 yeni hesap (640, 643, 644, 645, 646, 647, 648) eklenmiştir.
- ✓ Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (649) bulunmaktadır.
- ✓ Farklı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 2 hesap (641, 642) bulunmaktadır.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen *640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları* hesabı, daha geniş bir çerçeveyi kapsamakla birlikte TDHP'de yer alan *646 Kambiyo Karları* ve *647 Reeskont Faiz Gelirleri* hesaplarının özelliklerini barındırmaktadır.

▪ FRSHSP'de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan *641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar* hesabı, TDHP'de *644 Konusu Kalmayan Karşılıklar* hesabında izlenmektedir. İki hesap arasındaki farklılıklardan biri de TDHP'deki hesapta stok değer düşüklüğü karşılıklarının iptali de muhasebeleştirilirken, FRSHSP'deki hesapta sadece alacaklara ilişkin karşılıkların iptali ile ilgili durumlar muhasebeleştirilmektedir. FRSHSP'de stoklar ile ilgili değer düşüklüğü karşılıklarının iptal

edilmesinde 627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+) hesabı kullanılmaktadır.

▪ FRSHSP'de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan 642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri hesabı ise TDHP'de 643 Komisyon Gelirleri hesabında yer almaktadır.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen 645 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından Paylar ve 646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir ve Kazançlar hesapları, ortaklıklardaki yatırımları muhasebeleştirme yöntemlerine (maliyet, özkaynak, gerçeğe uygun değer) göre ele almakta ve daha geniş bir kapsamı (gerçeğe uygun değer artışları, diğer dağıtım gelirleri, vb.) içermekle birlikte TDHP'de yer alan 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri ve 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri hesaplarının özelliklerini de taşımaktadırlar.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen 648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar hesabı, TDHP'de yer almamakla birlikte hesabın özelliğini taşıyan işleme (örneğin, maddi duran varlık satışından dolayı ortaya çıkan kâr) dair TDHP'ye göre kayıt yapılması durumunda TDHP'de yer alan 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabı kullanılabilmektedir.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen 643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları ve 647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar hesaplarının ise TDHP'de yer alan herhangi bir hesabın özelliğini içermediği ifade edilebilir.

▪ TDHP'de bu hesap grubunda yer alan 642 Faiz Gelirleri hesabı, FRSHSP'de 660, 661, 662, 663 numaralı; 645 Menkul Kıymet Satış Karları hesabı, FRSHSP'de 666 numaralı; 648 Enflasyon Düzeltmesi Karları hesabı ise FRSHSP'de 669 numaralı hesapta ele alınmaktadır.

➤ 65 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ 7 yeni hesap (650, 653, 654, 655, 656, 657, 658) eklenmiştir.
- ✓ Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (659) bulunmaktadır.
- ✓ Farklı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 2 hesap (651, 652) bulunmaktadır.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-) hesabı, daha geniş bir çerçeveyi kapsamakla birlikte TDHP'de yer alan 656 Kambiyo Zararları (-) ve 657 Reeskont Faiz Giderleri (-) hesaplarının özelliklerini de barındırmaktadır.

▪ FRSHSP'de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan 651 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-) hesabı, TDHP'de 654 Karşılık Giderleri (-) hesabında izlenmektedir. İki hesap arasındaki farklılıklardan biri de TDHP'deki hesapta stok değer düşüklüğü karşılıkları da muhasebeleştirilirken, FRSHSP'deki hesapta sadece alacaklara ilişkin karşılıklar muhasebeleştirilmektedir. FRSHSP'de stoklar ile ilgili değer düşüklüğü karşılıkları için 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-) hesabı kullanılmaktadır.

▪ FRSHSP'de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan 652 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Giderleri (-) hesabı ise TDHP'de 653 Komisyon Giderleri (-) hesabında yer almaktadır.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen 655 Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar (-) ve 656 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-) hesapları, FRSHSP'deki 645 ve 646 numaralı hesapların zarar tarafını içermekte iken TDHP'deki 640 ve 641 numaralı hesapların zarar tarafları TDHP'de yer almamaktadır.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen 658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar (-) hesabı, TDHP'de yer almamakla birlikte

hesabın özelliğini taşıyan işleme (örneğin, maddi duran varlık satışından dolayı ortaya çıkan zarar) dair TDHP'ye göre kayıt yapılması durumunda TDHP'de yer alan 689 *Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)* hesabı kullanılabilir.

▪ FRSHSP'deki yeni hesaplar; 653 *Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Azalışları (-)* ve 657 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)* hesaplarının ise TDHP'de yer alan herhangi bir hesabın özelliğini içermediği ifade edilebilir.

▪ TDHP'de bu hesap grubunda yer alan 655 *Menkul Kıymet Satış Zararları (-)* hesabı, FRSHSP'de 676 numaralı; 658 *Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)* hesabı ise FRSHSP'de 679 numaralı hesaba ele alınmaktadır.

➤ 66 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar

✓ 9 yeni hesap (660, 661, 662, 663, 664, 665, 666, 667, 668) eklenmiştir.

✓ Farklı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (669) bulunmaktadır.

▪ Genel itibariyle 66 numaralı hesap grubundaki hesapların çoğunluğu FRSHSP ile gelen yeni hesaplar olarak tanımlanmakla birlikte söz konusu hesapların özellikleri itibariyle TDHP'de yer aldığı ancak TDHP'nin daha genel nitelikteki hesaplarda FRSHSP'nin ise TDHP'ye göre daha özel nitelikteki hesaplarda daha kapsayıcı hususları içerdiği ifade edilebilir. Bir başka ifade ile TDHP'de yer alan hesaplar FRSHSP'de daha özellikli hususlara göre ayrıştırılmış ve bu şekilde hesaplar oluşturulmuştur. Bu nedenle de 66 numaralı hesap grubunda yer alan söz konusu 9 hesap yeni hesap olarak değerlendirilmiştir.

▪ Yukarıdaki açıklamanın bir örneği olarak; TDHP'de 642 *Faiz Gelirleri* hesabı geniş kapsamlı bir özelliğe sahip hesap iken ve faizin türleri alt hesaplarda izlenebilirken, FRSHSP'de faiz gelirleri muhtelif ayrımlara tabi tutularak 660 *Mevduat Faiz Gelirleri*, 661 *Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri*, 662 *Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri* ve 663 *Diğer Faiz Gelirleri* hesaplarına dağıtılmıştır. Diğer bir ifade ile faiz gelirlerinin, TDHP'de genel niteliğe sahip bir hesapta, FRSHSP'de ise özel niteliklere sahip ayrı hesaplarda izlenmesi tercih edilmiştir.

▪ FRSHSP'de yeni hesap olarak ifade edilen 664 *Kur Farkı Kazançları* hesabının THDP'deki 646 *Kambiyo Karları* hesabı; 666 *Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar* hesabının TDHP'deki 645 *Menkul Kıymet Satış Karları* hesabı ile benzerlikler taşıdığı ifade edilebilir. Ancak söz konusu hesaplara FRSHSP'de yapılan hesap açıklamaları çerçevesinde bakıldığında TDHP'deki hesaplardan farklı ve kapsamlı özellikler taşıdığı görülebilmektedir.

▪ FRSHSP'de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan 669 *Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Karları)* hesabı, TDHP'deki 648 *Enflasyon Düzeltmesi Karları* hesabı ile aynı niteliğe (*enflasyon muhasebesinde net olumlu farkların izlenmesi*) sahip olduğu ifade edilebilmektedir.

➤ 67 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar

✓ 7 yeni hesap (672, 673, 674, 675, 676, 677, 678) eklenmiştir.

✓ Farklı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 3 hesap (670, 671, 679) bulunmaktadır.

▪ FRSHSP'de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan 670 *Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)* hesabı, TDHP'de 660 *Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)* hesabında; 671 *Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)* hesabı ise TDHP'de 661 *Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)* hesabında yer almaktadır. Ayrıca FRSHSP'de yer alan söz konusu hesapların TDHP'de yer alan hesaplara göre farklı unsurları (*katılım bankaları, türev araçları, vb.*) da kapsadığı ifade edilebilir. Bununla birlikte her iki hesap planında yer alan söz konusu hesaplar temsil ettiği unsurlar açısından ağırlıklı şekilde benzer olduğu için FRSHSP'deki hesaplar yeni hesap olarak

değerlendirilmemiştir.

▪ FRSHP’de yeni hesap olarak ifade edilen *674 Kur Farkı Zararları (-)* hesabının THDP’deki *656 Kambiyo Zararları (-)*; *676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar (-)* hesabının TDHP’deki *655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)* hesabı ile benzerlikler taşıdığı ifade edilebilir. Ancak söz konusu hesaplara FRSHP’de yapılan hesap açıklamaları çerçevesinde bakıldığında TDHP’deki hesaplardan farklı ve kapsamlı özellikler taşıdığı görülebilmektedir.

▪ FRSHP’de farklı hesap numarasında farklı hesap ismi ile yer alan *679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları) (-)* hesabı, TDHP’deki *658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)* hesabı ile aynı niteliğe (*enflasyon muhasebesinde net olumsuz farkların izlenmesi*) sahip olduğu ifade edilebilmektedir.

▪ TDHP’de yer alan *679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar* hesabı, FRSHP’de “*hiçbir gelir ya da gider kaleminin olağandışı olarak sunulmaması*”ndan dolayı yer almamaktadır. Söz konusu unsurlar FRSHP’de taşıdığı özelliklere bağlı olarak ilgili hesaplarda muhasebeleştirilebilmektedir.

➤ 68 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

✓ 5 yeni hesap (680, 681, 682, 687, 688) eklenmiştir.

✓ Boşta 5 hesap (683, 684, 685, 686, 689) bulunmaktadır.

▪ *Durdurulan faaliyetler* ile ilgili olan ve FRSHP ile gelen yeni hesapların, sadece TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılacağı ifade edilmektedir.

▪ TDHP’de yer alan *689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)* hesabı, FRSHP’de “*hiçbir gelir ya da gider kaleminin olağandışı olarak sunulmaması*”ndan dolayı yer almamaktadır. Söz konusu unsurlar FRSHP’de taşıdığı özelliklere bağlı olarak ilgili hesaplarda muhasebeleştirilebilmektedir.

➤ 69 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

✓ 8 yeni hesap (690, 691, 692, 693, 694, 695, 696, 697) eklenmiştir.

✓ Farklı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 1 hesap (699) bulunmaktadır.

✓ Boşta 1 hesap (698) bulunmaktadır.

▪ TDHP’de *dönem kârı veya zararı* ile *yasal yükümlülük karşılıkları* ile ilgili hesaplar, FRSHP’de *sürdürülen faaliyetler* ve *durdurulan faaliyetler* açısından ele alınmış ve buna göre yeni hesaplar oluşturulmuştur. Örneğin; TDHP’deki *690 Dönem Karı veya Zararı* hesabı yer alırken, FRSHP’de dönem kârı veya zararı *690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı (±)* ve *694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı (±)* olarak iki ayrı hesapta izlenmektedir. Diğer taraftan TDHP’deki *691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)* hesabı, FRSHP’de iki ayrı yeni hesap olan *691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-)* ve *695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-)* hesaplarında izlenmektedir.

▪ FRSHP’de farklı hesap numarasında aynı hesap ismi ile yer alan *699 Dönem Net Kâr veya Zararı (±)* hesabının TDHP’deki *692 Dönem Net Karı veya Zararı* hesabı ile aynı özelliği taşıdığı ifade edilebilir. FRSHP’deki hesap, sürdürülen ve durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem net kârı veya zararını kapsarken TDHP’de söz konusu ayırım olmamasından dolayı TDHP’deki hesap sadece 690 ve 691 numaralı hesapları dikkate alarak döneme ilişkin sonucu ortaya koymaktadır. Söz konusu hesap, her iki hesap planında da döneme ilişkin nihai sonucu yansıtmamasından dolayı FRSHP’deki hesap yeni bir hesap olarak dikkate alınmamıştır.

▪ Bir diğer taraftan yukarıdaki durum ile FRSHP’de iki tane daha dönem net kârı veya zararı özelliğini taşıyan *693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı (±)* ve

697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı ($\pm$) hesapları da bulunmaktadır. Ancak her iki faaliyetin de gerçekleştiği varsayımı altında söz konusu hesapların nihai dönem net kârı veya zararını temsil etmemesinden dolayı FRSHSP'deki 699 numaralı hesap ile TDHP'deki 692 numaralı hesabın benzer özellikte olduğu değerlendirilmesinde bulunulmuştur.

▪ TDHP'de yer alan 697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı ve 698 Enflasyon Düzeltme Hesabı FRSHSP'de yer almamaktadır. Bir başka ifade ile söz konusu hesaplara ilişkin unsurların izlenmesi FRSHSP'de farklılık arz etmekte, dolayısıyla TDHP'deki bu hesaplara benzer hesaplar FRSHSP'de bulunmamaktadır.

4.2.2. FRSHSP ve TDHP Karşılaştırması: Maliyet Hesapları

Bu bölümde hem FRSHSP'de hem de TDHP'de yer alan maliyet hesaplarının karşılaştırması detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

➤ 7 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesapların Değerlendirilmesi (FRSHSP ve TDHP)

7 numaralı hesap sınıfında yer alan hesaplar, hesap grupları çerçevesinde karşılaştırıldığında şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

➤ 70 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ 6 yeni hesap (703, 704, 705, 706, 707, 708) eklenmiştir.
- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 2 hesap (700, 701) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 2 hesap (702, 709) bulunmaktadır.

▪ TDHP ile aynı işleyişe sahip olarak FRSHSP'de 70 (700-701) Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları ismi ile bir hesap grubu oluşturulmuş olup bu hesap grubunda yer alan hesaplar aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile TDHP'de de yer almaktadırlar.

▪ TDHP'den farklı olarak FRSHSP'de isteyen işletmelerin kullanabilmesi için 70 (702-709) Maliyet Oluşum Hesapları ismi ile yeni bir hesap grubu oluşturulmuştur. Söz konusu hesap grubunda; 702 ve 709 numaralı hesaplar boş iken 703-708 arasındaki hesaplar ise muhtelif unsurlara tanımlanmışlardır.

➤ 71 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 4 hesap (710, 711, 712, 713) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 6 hesap (714, 715, 716, 717, 718, 719) bulunmaktadır.

▪ 71 numaralı hesap grubunda FRSHSP ile TDHP'de yer alan hesaplar, aynı hesap numarasında aynı hesap ismine sahip olmakla birlikte ağırlıklı olarak benzer niteliklere sahiptirler. Ancak bununla birlikte söz konusu hesaplar, FRSHSP'de daha kapsamlı ele alınmakta ve hesapların FRSHSP ile gelen yeni hesaplar ile çalıştırılması hususlarında da açıklamalara yer verilmektedir.

▪ Örneğin, FRSHSP'de 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, TDHP'den farklı olarak FRSHSP'de yer alan yeni hesaplardan 154, 622 ve 625 numaralı hesaplar ile de ilişkilendirilmiştir.

➤ 72 No'lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 4 hesap (720, 721, 722, 723) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 6 hesap (724, 725, 726, 727, 728, 729) bulunmaktadır.

- 72 numaralı hesap grubunda FRSHP ile TDHP’de yer alan hesaplar, aynı hesap numarasında aynı hesap ismine sahip olmakla birlikte ağırlıklı olarak benzer niteliklere sahiptirler. Ancak bununla birlikte söz konusu hesaplar, FRSHP’de daha kapsamlı ele alınmakta ve hesapların FRSHP ile gelen yeni hesaplar ile çalıştırılması hususlarında da açıklamalara yer verilmektedir.
- Örneğin, FRSHP’de *721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı*, TDHP’den farklı olarak FRSHP’de yer alan yeni hesaplardan 154, 622 ve 625 numaralı hesaplar ile de ilişkilendirilmiştir.

➤ 73 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ 4 yeni hesap (736, 737, 738, 739) eklenmiştir.
- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 5 hesap (730, 731, 732, 733, 734) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 1 hesap (735) bulunmaktadır.

- FRSHP’de yer alan 4 yeni hesap (*736, 737, 738, 739 numaralı hesaplar*), normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin değişken ve sabit genel üretim giderlerini ayrı hesapta izlemeyi tercih ettiği durumlarda kullanması için hesap planına eklenmiştir.
- FRSHP’de aynı hesap numarasında aynı hesap ismine sahip olan hesaplar, TDHP’deki hesaplar ile ağırlıklı olarak benzer niteliklere sahiptirler. Bununla birlikte söz konusu hesaplar, FRSHP’de daha kapsamlı ele alınmakta ve hesapların FRSHP ile gelen yeni hesaplar ile çalıştırılması hususlarında da açıklamalara yer verilmektedir.
- Örneğin, FRSHP’de *731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı*, TDHP’den farklı olarak FRSHP’de yer alan yeni hesaplardan 154, 622, 624 ve 625 numaralı hesaplar ile de ilişkilendirilmiştir.

➤ 74 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 3 hesap (740, 741, 742) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 7 hesap (743, 744, 745, 746, 747, 748, 749) bulunmaktadır.

- 74 numaralı hesap grubunda FRSHP ile TDHP’de yer alan hesaplar, aynı hesap numarasında aynı hesap ismine sahip olmakla birlikte ağırlıklı olarak benzer niteliklere sahiptirler. Ancak bununla birlikte söz konusu hesaplar, FRSHP’de daha kapsamlı ele alınmakta ve hesapların FRSHP ile gelen yeni hesaplar ile çalıştırılması hususlarında da açıklamalara yer verilmektedir.
- Örneğin, FRSHP’de *741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı*, TDHP’den farklı olarak FRSHP’de yer alan yeni hesaplardan 154, 155, 182, 622, 624 ve 625 numaralı hesaplar ile de ilişkilendirilmiştir.

➤ 75 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ 9 yeni hesap (750, 751, 752, 753, 754, 755, 756, 757, 758) eklenmiştir.
- ✓ Boşta 1 hesap (759) bulunmaktadır.

- Standartların duran varlıkları aktifleştirme kriterleri çerçevesinde araştırma ve geliştirme giderlerini ayrı ayrı yorumlamasından dolayı TDHP’de aynı hesap numarası içinde birlikte izlenen söz konusu giderler, FRSHP’de ayrı ayrı ele alınarak farklı hesap numaralarında izlenmektedir. Örneğin; TDHP’de *750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri* hesabında izlenen gider hesabı, FRSHP’de *750 Araştırma Giderleri* ve *753 Geliştirme Giderleri* olarak iki ayrı hesapta izlenmektedir. Söz konusu durum, araştırma ve geliştirme giderlerinin yansıtma ve gider farkları hesaplarında da geçerlidir. Sonuç olarak FRSHP’de,

araştırma ve geliştirmenin kendine özel ayrı hesapları oluşturulduğundan söz konusu hesaplar yeni hesap olarak değerlendirilmiştir.

- FRSHSP’de 751 *Araştırma Giderleri Yansıtma Hesabı* ve 754 *Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı*, TDHP’den farklı olarak FRSHSP’de yer alan yeni hesaplardan 707 numaralı hesap ile de ilişkilendirilmiştir.
- Ayrıca TDHP’den farklı olarak 75 numaralı hesap grubuna *maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi* ile ilgili olarak ortaya çıkan giderlere ait hesaplar (756, 757, 758 numaralı hesaplar) eklenmiştir.

➤ 76 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 2 hesap (760, 761) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (762) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 7 hesap (763, 764, 765, 766, 767, 768, 769) bulunmaktadır.

- Bu hesap grubundaki hesaplar, her iki hesap planında ağırlıklı olarak benzerdir.
- FRSHSP’de aynı hesap numarasında (762 numaralı hesap) farklı hesap ismi ile yer alan *Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları* hesabı, TDHP’de *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı* ismi ile yer almaktadır.

➤ 77 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 2 hesap (770, 771) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (772) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 7 hesap (773, 774, 775, 776, 777, 778, 779) bulunmaktadır.

- Bu hesap grubundaki hesaplar, her iki hesap planında ağırlıklı olarak benzerdir.
- FRSHSP’de aynı hesap numarasında (772 numaralı hesap) farklı hesap ismi ile yer alan *Genel Yönetim Giderleri Farkları* hesabı, TDHP’de *Genel Yönetim Giderleri Fark Hesabı* ismi ile yer almaktadır.

➤ 78 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ Aynı hesap numarası ve aynı hesap ismi ile 2 hesap (780, 781) bulunmaktadır.
- ✓ Aynı hesap numarası ve farklı hesap ismi ile 1 hesap (782) bulunmaktadır.
- ✓ Boşta 7 hesap (783, 784, 785, 786, 787, 788, 789) bulunmaktadır.

- Bu hesap grubundaki hesaplar, her iki hesap planında ağırlıklı olarak benzerdir.
- FRSHSP’de aynı hesap numarasında (782 numaralı hesap) farklı hesap ismi ile yer alan *Finansman Giderleri Farkları* hesabı, TDHP’de *Finansman Giderleri Fark Hesabı* ismi ile yer almaktadır.

➤ 79 No’lu Hesap Grubundaki Hesaplar

- ✓ FRSHSP ve TDHP’deki 79 numaralı hesap grubunda, tüm hesaplar aynı hesap numarasına ve aynı hesap ismine sahiptir.

- Bu grup için iki hesap planı arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

4.2.3. FRSH ve TDHP Karşılaştırması: Diğer Kapsamlı Gelir (Gider) Hesapları

Bu bölümde, FRSH ile 33 yeni hesabın eklendiği 8 numaralı hesap sınıfında yer alan hesaplara ilişkin değerlendirmelerde bulunmaktadır.

➤ 8 No'lu Hesap Sınıfında Yer Alan Hesapların Değerlendirilmesi (FRSHP ve TDHP)

8 numaralı hesap sınıfında yer alan hesap grupları ve hesaplar iki hesap planı çerçevesinde karşılaştırıldığında özetle şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

- ✓ TDHP'de 8 numaralı hesap sınıfında yer alan tüm hesap gruplarındaki tüm hesaplar, serbest olarak tanımlanmış olup hiçbir hesaba ait kodlama ve tanımlama yapılmamıştır.
- ✓ FRSHP'de ise 8 numaralı hesap sınıfında yer alan 80, 81, 82 ve 83 numaralı hesap grubunda yer alan 40 hesabın 33'ü tanımlanmış olup, söz konusu hesaplar, standartlarda önemli bir yere sahip olan diğer kapsamlı gelir (gider) unsurlarına tahsis edilmiştir.
- ✓ FRSHP'de yer alan 80, 81, 82 ve 83 numaralı hesap grubunda yer alan hesapların TFRS'yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılacağı; 84-89 arasındaki hesap gruplarının ve hesapların ise işletmeler tarafından kendi ihtiyaçlarına göre kullanılabileceği ifade edilmektedir.

5. SONUÇ

Türkiye'de 1992 yılında yayımlanan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) ile başlayan ve geniş bir kullanıcı kitlesini ilgilendiren hesap planı yolculuğu, muhasebe ve finansal raporlama konusunda yıllar içerisinde yaşanan muhtelif değişimler sonucunda yeni bir hesap planı ihtiyacı ortaya çıkması ve KGK tarafından 30.07.2024 tarihinde Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) yayımlanması ile yeni bir aşamaya geçmiştir. FRSHP, finansal raporlama standartlarının ilkelerine de uygun olacak şekilde TDHP'ye göre birçok değişiklik sunmaktadır.

FRSHP ile hesap planında yaşanan değişim, ağırlıklı olarak finansal durum tablosu hesaplarında olmakla birlikte kâr veya zarar tablosu, maliyet ve diğer kapsamlı gelir (gider) unsurlarına ait hesaplarda da bir başka ifade ile 6, 7 ve 8 numaralı hesap sınıflarında yer alan hesap grupları ve hesaplarda da gerçekleşmiştir. Çalışmada kâr veya zarar tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesaplarına ilişkin analizlerin özeti ve önemli noktalar şunlardır:

- Hesap sınıflarına ilişkin olarak 7 numaralı hesap sınıfının ismi (*Maliyet Hesapları*) değişmemiş olup 6 numaralı hesap sınıfı TDHP'de *Gelir Tablosu* FRSHP'de ise *Kâr veya Zarar Tablosu* hesapları olarak, 8 numaralı hesap sınıfı ise TDHP'de *Serbest* FRSHP'de ise *Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)* ve *Serbest Hesaplar* olarak değiştirilmiştir.
- 6 numaralı hesap sınıfında 2; 7 numaralı hesap sınıfında 1; 8 numaralı hesap sınıfında ise 4 hesap grubu artışı olmuştur. Bu durumun yaşanmasında; FRSHP'ye yeni hesap gruplarının eklenmesi, aynı hesap grubu numarası içerisinde ikili hesap gruplarının oluşturulması, TDHP'deki bazı hesap gruplarının FRSHP'de yer almaması etkili olmuştur.
- 6 numaralı Kâr veya Zarar Tablosu hesaplarında %76'lık bir artış yaşanmış olup, TDHP'de 42 olan hesap sayısı, FRSHP'de 32 artış göstererek 74'e ulaşmıştır. 7 numaralı Maliyet hesaplarında ise %40'lık bir artış yaşanmış olup TDHP'de 40 olan hesap sayısı FRSHP'de 56'ya ulaşmıştır. 8 numaralı hesap sınıfındaki hesaplarda ise TDHP'de hiçbir hesaba ilişkin kodlama ve tanımlama yapılmamışken

FRSHP’de ise Diğer Kapsamlı Gelir ve Giderlere ilişkin 33 yeni hesap eklenmiş ve tanımlamaları yapılmıştır.

- 6, 7, 8 numaralı hesap sınıflarına eklenen yeni hesaplardan en önemlileri şunlardır:
 - Brüt satış hasılatına ilişkin hesaplar (602, 603),
 - Satışların maliyetine ilişkin hesaplar (624, 625, 626, 627, 629),
 - Tarımsal faaliyetlere ilişkin hesaplar (643, 653),
 - Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin hesaplar (647, 657),
 - Türev araçlara ilişkin hesaplar (667, 677),
 - Durdurulan faaliyetlere ilişkin hesaplar (680, 681, 682, 687, 688, 694, 695, 696, 697),
 - Maliyet oluşum hesapları (703, 704, 705, 706, 707, 708),
 - Değişken ve sabit üretim giderleri hesapları (736, 737, 738, 739),
 - Maden kaynaklarına ilişkin hesaplar (756, 757, 758),
 - Diğer kapsamlı gelir ve gider hesapları (80, 81, 82, 83 *hesap grubundaki hesaplar*).
- 6, 7, 8 numaralı hesap sınıflarında değişime uğrayan hesaplar:
 - TDHP’de yer alan olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlara ilişkin hesaplar FRSHP’de “hiçbir unsurun olağandışı olarak yer almaması” ilkesinden hareketle olağandışı ifadesi şeklinde yer almamaktadır.
 - TDHP’de 69 numaralı hesap grubunda izlenen dönem net kârı veya zararı tek şekilde ifade edilirken FRSHP’de ilgili dönem net kârı veya zararı; “sürdürülen faaliyetler” ve “durdurulan faaliyetler” şeklinde ikili ayrıma tabi tutularak izlenmektedir.
 - Hesap grubu ve dolayısıyla hesap numarası değişen hesaplar mevcuttur;
 - Menkul kıymet satış kârı ve zararı (TDHP: 645 ve 655, FRSHP: 666 ve 676)
 - Enflasyon düzeltmesi kârı ve zararı (TDHP: 648 ve 658, FRSHP: 669 ve 679)
 - Kambiyo kârı ve zararı (TDHP: 646 ve 656, FRSHP: 664 ve 674)
 - Kısa vadeli borçlanma giderleri (TDHP:660, FRSHP:670)
 - Uzun vadeli borçlanma giderleri (TDHP:661, FRSHP:671)
 - TDHP’de iki ayrı hesapta izlenen bazı hesaplar, FRSHP’de tek hesapta izlenmektedir. Örneğin; TDHP’deki 646 *Kambiyo Karları* ve 647 *Reeskont Faiz Gelirleri* hesapları FRSHP’de 640 *Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları* hesabında, TDHP’deki 656 *Kambiyo Zararları (-)* ve 657 *Reeskont Faiz Giderleri (-)* hesapları FRSHP’de 650 *Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)* hesabında izlenmektedir.
 - TDHP’de tek hesapta izlenen bazı hesaplar, FRSHP’de birden fazla hesapta izlenmektedir. Örneğin; TDHP’deki 642 *Faiz Gelirleri* hesabında izlenen çeşitli faiz gelirleri FRSHP’de 660, 661, 662 ve 663 numaralı hesaplarında ayrı olarak izlenebilmektedir. Diğer taraftan TDHP’de 750, 751 ve 752 numaralı hesaplarda araştırma ve geliştirme giderleri birlikte izlenirken FRSHP’de bu unsurlar finansal raporlama standartlarının bakış açısından hareketle araştırma giderlerine ilişkin unsurlar ve geliştirme giderlerine ilişkin unsurlar olarak ayrı ayrı hesaplarda izlenmektedirler.

Kâr veya zarar tablosuna ilişkin yeni eklenen ya da değişen hesap grupları ve hesaplara bağlı olarak FRSHP ile işletmelerin hazırladıkları kâr veya zarar tablosunun biçimsel yapısı da değişime uğramıştır. Değişen kâr veya zarar tablosunun biçimsel yapısı ile kâr veya zarar tablosunun analizinde daha önceden kullanılan yöntemler ve oranlarda da değişiklik olması mümkündür. Tablo ile ilgili ortaya çıkacak olan yeni finansal oranların konu hakkında çalışacaklar için yeni bir araştırma konusu oluşturacağını ifade etmek mümkündür.

Sonuçta, FRSHP ile kâr veya zarar tablosu, maliyet ve diğer kapsamlı gelirlere (giderlere) ilişkin hesap sınıflarında yer alan hesap grupları ve hesaplara ilişkin değişimlerin, muhasebe meslek mensupları ve finansal tablo kullanıcıları tarafından iyi bir şekilde anlaşılması ve uygulanması KGK'nın FRSHP'yi yayımlama hedeflerine ulaşılabilmesi için önemlidir. Bununla birlikte FRSHP hakkında eğitim verecek olan tüm kurumlara da ders içeriklerinin güncellenmesi (mevcut müfredatların değiştirilmesi ve/veya yeni müfredatların oluşturulması) ve eğitimcilerin niteliklerinin artırılması (eğitiminin eğitimi) gibi konularda muhtelif sorumluluklar düşmektedir. Diğer taraftan söz konusu hesapların ve bu hesaplar ile oluşturulacak finansal tabloların analiz edilmesi ve yorumlanması da hem işletmelerin doğru kararlar almaları hem de yatırımcıların doğru karar vermeleri bakımından önem arz edecektir.

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: Cavlak, H. (2025). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSHP) ile Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) karşılaştırması: kâr veya zarar (gelir) tablosu, maliyet, diğer kapsamlı gelir (gider) hesaplarının incelenmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 8(1), 13-31. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1528078>

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.
- Akgüç, Ö. (2017). *Mali Tablolar Analizi*. Arayış Basım ve Yayıncılık.
- Ataman, Ü. (2010). *Genel Muhasebe Cilt I: Muhasebede Dönemiçi İşlemleri*. Türkmen Kitabevi.
- Durmuş, A. H., & Arat, M. E. (1995). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu*. Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.
- Ertuna, İ. Ö. (1982). *Maliyet Muhasebesi*. Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları.
- Gökçen, G., & Ataman, B. (2020). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağındaki üretim maliyeti hesaplarının incelenmesi ve tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(4), 812-828. <https://doi.org/10.29106/fesa.833359>
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*. Avcıol Basım Yayın.
- İSMMMO. (2005). *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı (Mevzuat Serisi 2)*. İSMMMO.
- 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.
- Karcioğlu, R., Ertaş, F. C., & Alpa, K. (2021). Maliye Bakanlığı tekdüzen hesap planı ile Kamu Gözetim Kurumu hesap planı taslağının gelir ve gider hesapları açısından karşılaştırılması. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 380-396. <https://doi.org/10.33416/baybem.858989>
- KGK. (2018). *KGK Faaliyet Raporu*.
- KGK. (2024). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı*.
- Koçakoğlu, Ö. (2023). Üretim maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hesaplanması ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak muhasebeleştirilmesi: ampul üretim örneği. *İşletme Akademisi Dergisi*, 4(3), 311-327. <https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1297>
- Önal, S., & Kılıç, İ. (2019). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı ile mevcut tek düzen hesap planının karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(91), 71-97. <https://doi.org/10.16992/ASOS.14900>
- Özaslan, İ. (1984). *Muhasebenin Teknik Yapısı*. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı.
- 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., & Badem, C. A. (2020). Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının kâr veya zarar tablosu hesapları açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 271-291. <https://doi.org/10.31460/mbdd.646556>
- T. C. Resmi Gazete. (1992). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1. Sayı: 21447*.
- Turan, Z., & Bayram, E. (2019). Finansal raporlama standartları ve uygulamaları bağlamında yeni hesap planı düzenlemeleri. *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 151-160.

