



Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 1 Ocak/January 2025 ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida

Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi

Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir SMMMO, Balıkesir, Türkiye

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY – İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Editör Yardımcıları

Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY – Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Prof. Dr. Özgür BİYYAN – Bandırma Onyedil Eylül Üniversitesi, Bandırma, Türkiye

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK – Kırklareli Üniversitesi, Kırklareli, Türkiye

Prof. Dr. Zafer YALÇIN – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Maliye), Balıkesir, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY – Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Muhasebe), Balıkesir, Türkiye

Öğr. Gör. Şahin ZENGİN – Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye

Dil Editörü

Language Editor

Doç. Dr. Gonca KUZAY DEMİR, İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Yayın Sekreteri

Editorial Staff

Dr. Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanlarında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsek süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Maliye alanlarındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Public Finance depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address



0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95



0.266 221 31 55
0.543 892 51 31
0.533 925 65 21
www.blksmmmo.org.tr



idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmmo@hotmail.com
Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altıeylül/BALIKESİR

Kapak Tasarım: Dr. Hasan SEZGİN

Baskı: Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altıeylül/BALIKESİR Tel. : 0266 239 77 92
E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

Telif: Tüm hakları saklıdır. Bu derginin tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal cannot be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

ISSN 2618-5679
E-ISSN 2619-9920

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMM'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.
Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi Ulakbim Dergipark ve ASOS İndex
arşivlerinde taranmaktadır.

İda Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by
Ulakbim Dergipark and ASOS Index archives.

ASOS
indeks

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Danışma Kurulu Advisory Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ - Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye
Prof. Dr. Ümit ATAMAN - Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN - Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI - Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU - Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay, Türkiye
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde, Türkiye
Prof. Dr. Yakup SELVİ - İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi, Lefkoşa, KKTC
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ - Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye
Prof. Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN - Maltepe Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Dr. YMM Masum TÜRKER, İstanbul, Türkiye

Yayın Kurulu Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Mahmut KARGIN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, Türkiye
Prof. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye
Doç. Dr. Musa GÖK - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir, Türkiye

Sunuş

Değerli okurlar, akademisyenler ve meslek mensupları,

Bilginin paylaşıldıkça çoğaldığına olan inancımızla; bilimsel hayata katkıda bulunmak, bilimsel araştırmaların daha nitelikli hale gelmesinde ilgililere destek olmak, akademik bir meslek odası olarak meslek mensuplarımızın ve muhasebe uygulayıcılarının nitelikli bilgi ihtiyaçlarını temin etmek gibi hedeflerle yayın hayatına başladığımız IDA ACADEMIA Dergimizin on beşinci sayısında sizlerle bir aradayız. Dergimiz bu sayısında içerdiği birbirinden değerli araştırmalar vasıtası ile yayın hayatında süreklilik hedefine doğru emin adımlarla yürümektedir. Bu sebeple dergimizin onuncu sayısının vücut bulmasında emeği geçen tüm editör ve yayın kuruluna, hakemlere ve yazarlara bir kez daha teşekkürü bir borç bilirim.

Dergimizin daha nice nitelikli sayılarında kıymetli çalışmalarınızı yayınlamak dileklerimle saygılar sunarım.

SMMM Ertuğ ASLAN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Değerli İda Academia Okuyucuları,

Dergimizin on beşinci sayısında sizlerle buluşmaktan memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu sayıda iki makale ile karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayım. Temmuz 2025'te yayınlanacak olan sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan mutluluk duyacağımızı bildirmek isterim.

Saygılarımla,

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi
İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

İçindekiler / Contents

Araştırma Makalesi

Şerfie ÖNDER

BLOK ZİNCİR VE DENETİM ÜZERİNE YAPILMIŞ MAKALELERİN BİBLİYOMETRİK ANALİZİ

Bibliometric Analysis of Articles on Blockchain and Auditing

1

Araştırma Makalesi

Hakan CAVLAK

FİNANSAL 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

13

BLOK ZİNCİR VE DENETİM ÜZERİNE YAPILMIŞ MAKALELERİN BİBLİYOMETRİK ANALİZİ

Bibliometric Analysis of Articles on Blockchain and Auditing

Araştırma Makalesi

Şerife ÖNDER¹ 

Gönderim Tarihi: 25.04.2024

Kabul Tarihi: 04.12.2024

ÖZ Blok zincir (blockchain) teknolojisi ile ilgili farklı alanlarda çeşitli çalışmaların sayısı giderek artmaktadır. Denetim ve blok zincir ile ilgili çalışmalarda da son yıllarda ciddi bir artış bulunmaktadır. Bu çalışma, blok zincir ve denetim ile ilgili bilimsel yayınların mekansal ve zamansal üretimini ve dağıtımını anlamayı, en ilgili konuları, en etkili yazarları ve araştırmaları vurgulamayı amaçlamaktadır. Bu amaçları gerçekleştirebilmek için Web of Science veri tabanında “blok zincir” ve “denetim” anahtar kelimeleri ile ulaşılan 78 makale bibliyometrik analiz teknikleri ile incelenmiştir. Analiz sonucunda ilgili alanda Çin’in önemli bir etkisinin bulunduğu, Amerika Birleşik Devletleri’nin ise onun önemli bir takipçisi olduğu görülmüştür. 2019 yılı itibari ile başlayan yayınların yıllar içerisinde bir artış trendinde olduğu çalışmanın sonuçları içerisinde yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Blok Zincir, Web of Science

JEL Sınıflandırması: M42, M15

ABSTRACT The number of studies in different fields related to blockchain technology is increasing. There has been a significant increase in studies on auditing and blockchain in recent years. This study aims to understand the spatial and temporal production and distribution of scientific publications related to blockchain and auditing, highlighting the most relevant topics, the most influential authors, and research. To achieve these aims, 78 articles accessed in the Web of Science database with the keywords "blockchain" and "audit" were examined with bibliometric analysis techniques. As a result of the analysis, it was seen that China has a significant influence in the relevant field and the United States is an important follower of it. It is included in the results of the study that the publications that started in 2019 have been in an increasing trend over the years.

Keywords: Audit, Blockchain, Web of Science

JEL Classification: M42, M15

¹ **Sorumlu Yazar:** Prof. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, serife.onder@dpu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9251-0283

1. GİRİŞ

Teknolojik gelişmeler günümüzde hayatı her alanda etkilemektedir. Tüketim ve üretim alışkanlıklarının yanı sıra sosyal ve ekonomik hayatta da pek çok değişim ortaya çıkmaktadır. Bu değişimlerden muhasebe ve denetimde önemli derecede etkilenmektedir. Bilgisayar ve internet teknolojileri muhasebe kayıt ve denetim süreçlerini değiştirerek kullanıcılara fayda sağlamaktadır. Blok zincir (blockchain) teknolojisi ise muhasebe açısından tamamen yeni bir dünyanın kapılarını açmaktadır. Blok zincir Teknolojisi (BT) merkezi bir otoritenin kontrolünde olmayan, ağ üzerinde kayıtlı bilgisayar ve/veya kullanıcıların birbirine bağlı olduğu ve ağ üzerinde yapılan her işlemin küresel çaptaki bir defterde kayıt altına alındığı bir veri tabanıdır. Günümüzde bu teknoloji kripto para birimleri ile hayatımızda yer almaktadır. BT’de yüksek güvenli şifreleme nedeniyle sisteme eklenen bilgiler değiştirilemez, çalınamaz ve kurcalanamaz. BT’de sisteme dahil olan katılımcıların sayısı arttıkça sistem üzerindeki bilginin dolaşımında belirli bir kesimin manipülasyonu imkânsız hale gelmektedir. BT’nin bu yapısı finansal bilgilerin işlenmesi ve depolanmasında mevcut düzeni kökten değiştirebilecek bir potansiyel barındırmaktadır. Her ne kadar kamuoyunda kripto finansal varlıklar üzerinden bir algı düzeyi barındırsa da ödeme sistemi, envanter tutma, fatura kaydı vb. kullanımları muhasebe bilgi sistemine ve denetim süreçlerine önemli katkılar yapacaktır.

BT’nin dağıtık defter yapısı sayesinde ortaya çıkan değiştirilemez veri sistemi, tüm kullanıcılara açık şeffaf yapısı ve gerçek zamanlı kayıt imkânı, denetim açısından yasal süreleri beklemeden defterlere ulaşımı, elde edilen verilerin kalitesi ve güvenilirliğini arttıracaktır. BT’nin denetim açısından bu ve benzeri faydaları nedeniyle akademik alanda çalışmalara önemli derecede konu olmaktadır. Bu çalışmada da BT ve denetim ilişkisi üzerine yazılan akademik çalışmaların nasıl bir süreç izlediğini anlamak amacıyla bibliyometrik bir analiz yapılmıştır. Böylelikle BT ve denetim ile ilgili çalışan yazarlar ve ülkeler ile ilgili eğilimler yanında mevcut durum hakkında da çıkarımlar yapılmıştır.

2. BLOK ZİNCİR TEKNOLOJİSİ VE DENETİM

Blockchain’in Türkçe karşılığı olarak blok zincir terimi kullanılmaktadır. Bu teknoloji aslında “Merkezi Olmayan Dağıtık Kayıt Sistemi” adı verilen yapıya dayanmaktadır. Bu dağıtık yapı sayesinde verilerin oluşturulması, doğrulanması ve şifreli bir şekilde bloklar halinde saklanması mümkün olmaktadır. Bu sayede oluşturulan verilerin geri dönüştürülemeyecek bir şekilde çözümlenmesi engellenebilmektedir. Başka bir anlatımla meydana getirilen her bir veri bloğunun birbirine bağlanması ile oluşturulan blok zincirleriyle bütün işlemler kaydedilerek silinmesi imkânsız hale getirilmektedir. (Altunbaşak, 2018: 362)

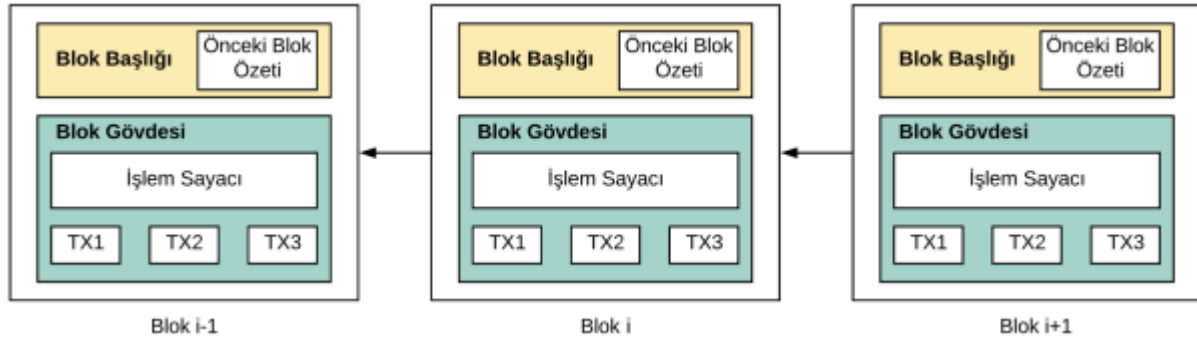
BT kripto paralar ile eşdeğer bir şekilde kullanılsa da aslında BT bir veritabanı yazılımıdır. Söz konusu yazılımda veriler sıralı bir biçimde bloklara kaydedilmekte ve bütün kayıtların bir zaman damgası olmaktadır (İşgör, 2019: 15). BT’nin temelleri bilinenin aksine kripto para piyasasından eskiye dayanmaktadır. Haber ve Stornetta (1990), dijital ortamda gerçekleştirilen kayıtların tarihlerinin değiştirilmesini önlemek amacıyla matematiksel hesaplamalar içeren bir sistem oluşturmuştur. Söz konusu sistem kayıtları, şifreleme ile güvenli hale getirilmiş bloklar kullanarak tutmaktadır. Bir yıl sonrasında ise sistem içerisinde kayıtların bir bloğa toplanmasına imkân veren ve böylelikle blokların her birinin daha etkin kullanılmasını sağlayan “Merkle Ağaçları” adı verilen yapılar teknoloji dünyasına kazandırılmıştır (Sümer, 2021: 194). BT’nin kripto paralar ile birlikte anılmasının temel nedeni kripto paraların BT’nin ilk yaygın kullanımı olmasından kaynaklanmaktadır (Avunduk & Hakan, 2018: 371). Satoshi Nakamoto (takma isimli) kişinin 2009 yılında BT’ne dayalı bir kripto ödeme yöntemi tanımlayarak uygulamaya koyması ile BT gündelik yaşantıda popülaritesini günden güne arttırmıştır (İşgör, 2019: 13).

BT’nin işleyişi Şekil 1’deki gibi görselleştirilebilir. BT’de her bir bloğun başlığı bulunmaktadır. Bu blok başlığında zaman damgası, versiyon ve diğer bilgiler yer almaktadır. Ayrıca işlemlerin içerik ve sayısını gösteren bir blok gövdesi, her bir blokta yer almaktadır. Blok başlığı ve blok gövdesinden

oluşan her bir blok bir diğerine kriptografik bir şekilde zincirlenmiştir. İşlemler ve veriler her bir bloğa eklenmeden evvel bütün ağa yayınlanarak doğrulaması gerçekleştirilir (Alsadi et al, 2019: 33). BT’de bir bloğa ilişkin kayıt tamamlanınca bir sonraki bloğa geçiş yapılır. Bütün blokların ve blok zincirlerinin kendilerine ait kuralları mevcuttur. Blokların üretimi, büyüklüğü, gizliliği, bir sonraki bloğa nasıl geçileceğine ilişkin kurallar bunlardan bir kaçıdır (Kesebir ve Günceler, 2019: 614).

Şekil 1

Blok zincirin işleyişi



Kaynak: (Alsadi vd., 2019: 34)

BT’de sisteme ekleme yapılacak her bir veri, o bloktaki düğümler arasından doğrulanmak zorundadır. Düğümlerin çoğunluğunun ilgili kaydı doğrulaması ile blok deftere kabul edilmektedir. Merkezi olmayan bu dağıtılmış kayıt modeli kendi kuralını oluşturmakta ve merkezi bir otorite olmadan güvenli kayıtlar oluşturmaktadır. Oluşan kayıtlar böylelikle birden fazla veri tabanında tutulur. Bu da verilerin kaybolmasını, değiştirilmesini, çalınmasını engelleyerek güvenilirliği arttırmaktadır. Ayrıca araçlara ilişkin maliyet ve güvenlik sorunlarını da ortadan kaldırmaktadır (Sümer, 2021: 194-195). BT’nin sahip olduğu bu özellik onun pek çok sektöre uygulanmasını mümkün kılmaktadır. Özel sektörün yanında kamuda da geniş uygulama alanları mümkün görmektedir. Çevrimiçi işlemlerin güvenliğinden, dijital kimliklerin oluşturulmasına, güvenli veri depolamasına kadar pek çok alanda kullanılabilecektir. Böylelikle lojistik, finans, bankacılık, pazarlama, muhasebe ve denetim gibi sektörler BT için önemli sektörler olacaktır (Özyürek, 2021: 35).

Muhasebe ve denetim açısından BT, mali özellikli verilerin gerçek zamanlı işlenmesine olanak sağlaması ve dağıtık defter yapısı ile daha güvenli bir sistemin oluşturulmasına imkân vermesi açısından yeni bir dönüşümü işaret etmektedir. Denetimin finansal bilgilerin doğruluğu ile ilişkili olduğu düşünüldüğünde, BT’nin denetime katkısının ne kadar yüksek olacağı tahmin edilebilir. BT’de herhangi bir denetçi finansal tabloların ortaya çıkmasını sağlayan çok sayıdaki işlemi otomatik olarak doğrulayabilir. Örneğin, stok hareketlerini BT’ne kaydetmiş bir işletmenin stok bakiyesini denetçi, gerçek zamanlı olarak inceleyebilir. Ayrıca finansal verilere işletmenin tüm paydaşlarının ayrıntılı bir şekilde ulaşması, denetimin geniş bir kesim tarafından yapılmasına olanak sağlamaktadır. BT’nin dağıtık defter yapısı sayesinde finansal bilgilerde silinme, kayıp ve manipülasyon sorunları ortadan kalkacaktır (Gül, 2019: 191-192). BT’nin denetim alanında getireceği bu güvenlik ve kolaylık nedeniyle akademik alanda önemli bir inceleme konusu olmuştur. BT ve denetim ile ilgili bu çalışmalar literatürde farklı çalışmalar ile bir araya getirilerek bibliyografik değerlendirmelere konu olmuştur.

3. BT VE DENETİM İLE İLGİLİ BİBLİYOMETRİK ÇALIŞMALAR

Muhasebe ve denetim de dahil olmak üzere birçok akademik alanda, BT ile ilgili literatür incelemeleri bulunmaktadır. İşletme yönetimi (Kumar vd, 2023), yönetim (Tandon et al., 2023), insan kaynakları

yönetimi (Saif ve İslam, 2024), akıllı kontratlar (Ante, 2021), sağlık hizmetleri (Rejeb et al., 2021b), tedarik zinciri yönetimi (Han ve Fang, 2024; Moosavi vd. 2021), gıda tedarik zinciri (Pandey vd. 2022), eğitim (Reis -Marquez et al., 2021), enerji (Ante vd, 2021), lojistik (Rejeb et al., 2021a), çevre yönetimi (Jin & Chang, 2023) bunlardan bazılarıdır. BT'nin muhasebe alanındaki potansiyel etkileri ve iş modelindeki muhtemel değişimi oldukça yüksektir. Bu nedenle olması muhtemeldir ki muhasebe ile ilgili literatür incelemeleri de oldukça fazladır. Fakat denetim ve BT ile ilgili literatür incelemeleri oldukça sınırlıdır. Bu çalışma ile ilgili alaka düzeyi yüksek çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

Abu Huson vd. (2024) 2017 – 2022 yılları arasında Web of Science (WoS) çekirdek koleksiyonunda blok zincir (blockchain) ve denetim (audit) ile ilgili 328 çalışmayı incelemişlerdir. Bu inceleme sonucunda konu ile ilgili dört araştırma eğilimi belirlemişlerdir. İlk eğilim, bir bilgi teknolojisi ortamında bağımsızlığın ve denetim kalitesinin belirleyicileri ile ilgilidir. İkinci eğilim, denetim ve muhasebe mesleklerinde BT uygulanmasının zorluklarına odaklanmaktadır. Üçüncü eğilim ise muhasebe verilerinin yapay zeka teknolojileri kullanılarak analiz edilmesini kapsamaktadır. Son eğilim ise, modern teknolojik sistemlerin gelecekte denetçilerin performansı üzerindeki etkisi ile ilgilidir.

Hakami vd. (2023), WoS ve Scopus veri tabanlarından 2017-2021 yılları arasında yönetim ve muhasebe, işletme, finans, ekonomi ve sosyal bilimler alanlarındaki 725 makaleyi inceleyerek yaptıkları çalışmalarında en çok atıf yapılan ülkelerin Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Çin olduğunu ortaya koymuşlardır. BT ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, denetim ve akıllı sözleşmeler ile ilgili çalışmaların, veri analitiği, yönetişim, dağıtılmış defter ve finansal raporlama ile ilgili çalışmalara oranla daha fazla olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca Sheldon (2019) ve Smith ve Castonguay (2020) H-index açısından en verimli yazarlar olduğunu belirtmişlerdir.

Lardo vd. (2022), 2015-2020 yılları arasında Scopus veri tabanında blok zincir (blockchain), kripto para, akıllı sözleşme, ilk coin arzı, bitcoin ve muhasebe anahtar kelimeleri üzerinden yaptıkları bibliyometrik analizlerinde BT ile ilgili, ilk yıllarda genel temalara odaklanan yazarların artık daha spesifik temalar ile ilgilendiklerini belirtmişlerdir.

Firdaus vd. (2019) Scopus veri tabanında blok zincir (blockchain) anahtar kelimesini kullanarak, 2013-2018 yılları arasında yayınlanmış 1119 çalışma üzerinden bir bibliyometrik inceleme yapmışlardır. Yapılan analiz sonucunda en aktif ülkenin ABD olduğu, onu Çin ve Almanya'nın izlediğini belirtmişlerdir. Yazarlar İsveç ve Singapur'un çalışma sayılarının az olmasına karşılık, çok sayıda atıf aldığını vurgulamaktadırlar.

Kravchenko vd (2023) literatürdeki yazarlardan daha farklı bir bibliyografik analiz gerçekleştirmişlerdir. Yazarlar Scopus, WOS dışında Google kitaplar ve Google trendi de analizlerine dahil etmişlerdir. Çalışmada anahtar kelime olarak blok zincir (blockchain) ve muhasebe kullanılmıştır. Yazarlar 2020-2021 yıllarından itibaren blok zincir ve finansal konular ile ilgili çalışmalar açısından bir kırılma dönemi olduğunu ifade etmektedirler. Özellikle blok zincir ve muhasebe ile ilgili çalışmaların 2021 yılının ikinci yarısından itibaren hız kazandığını belirtmektedirler.

Silva vd. (2022) Scopus ve WoS'ta 2017-2022 yılları arasında blok zincir (blockchain), denetim ve dağıtık defter anahtar kelimeleri ile yaptıkları bibliyografik analizde BT'de denetim ile ilgili çıkarımlarını şu şekilde sıralamak mümkün olabilir. Dağıtılmış defterlere dayalı muhasebe kayıtları, denetim prosedürleri olarak akıllı kontratlar, gerçek zamanlı denetim, denetçilerin yeni rolleri ve şirketlerin dijital varlıkları. Yazarlar söz konusu çıkarımların ilerleyen dönemlerde araştırmacılar için önemli alanlar olacağını vurgulamaktadır.

Rahmawati ve Subardjo (2022) 2017-2021 yılları arasında Scopus veri tabanında muhasebe ve blok zincir (blockchain) anahtar kelimeleri ile yaptıkları arama sonucunda ulaştıkları 67 çalışmayı incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, muhasebecilerin BT'nin varlığını kabullendiklerini ve işletmelerin iş süreçlerine BT'yi dahil etmesi ile önemli faydalar elde edilebileceğini değerlendirmişlerdir.

Cagle (2020) çalışmasında WoS Core Collection'da blok zincir (blockchain) ve denetim anahtar kelimeleri ile yaptığı arama ile ulaştığı 112 çalışmayı incelemiştir. Yazar inceleme sonucunda BT ve

denetim çalışmalarının "şifreli özel ve güvenli bilgi paylaşımı, dağıtılmış defter, akıllı sözleşmeler, sürekli denetim, denetim takibi ve tokenizasyon" gibi 6 araştırma temasının oluştuğunu ve ilgili literatüre Çin ve ABD'nin katkı anlamında liderlik ettiğini belirtmiştir.

Yukarıda sıralanan literatüre dikkat edilirse, denetim (audit) ve blok zincir (blockchain) dışında da anahtar kelimeler ile araştırma yapıldığı görülecektir. Ayrıca incelenen bilimsel veri tabanında da oldukça çeşitlilik söz konusudur. Diğer yandan incelenen zaman dilimlerinde de farklılıklar dikkat çekmektedir. Bu çalışmada sadece "audit" (denetim) ve "blockchain" (blok zincir) anahtar kelimeleri ile WoS veri tabanı üzerinden ve başlangıç zamanı kullanmadan inceleme yapılarak literatüre katkı yapılması planlanmaktadır.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE VERİ

Bu çalışmada BT ve denetim ile ilgili literatürü incelemek için bibliyometrik analiz yöntemi tercih edilmiştir. Bibliyometri, "yayınlanmış fiziksel birimlerin ya da bibliyografik birimlerin veya her ikisinin yerine geçen vekillerin niceliksel incelenmesi" şeklinde tanımlanabilmektedir. Bibliyometrik analiz, bildiri, dergi ve kitap gibi yayınlarda yer alan çalışmaların, bibliyografik bilgileri ile oluşturulan veriler yardımıyla, bilimsel disiplinlerin gelişimini izlemeyi sağlamaktadır (Akbaş vd., 2021: 59). Bibliyometrik analiz, en etkili çalışmaları ortaya çıkararak, öznel yargılar olmadan araştırma alanını taramada faydalı bir yardımcıdır. Bibliyometrik analizin iki temel kullanımı bulunmaktadır. Bunlar performans analizi ve bilim haritalamasıdır. İlki bireylerin ve kurumların araştırma ve yayın performansını ortaya koyarken, ikincisi çalışılan bilimsel alanın yapısını keşfetmeyi amaçlamaktadır (Lamboglia et al., 2021: 1235).

Bilim haritalamasında ortak atıf (co-citation), bibliyografik eşleştirme (bibliographic coupling), ortak yazarlık (co-authorship), ortak kelime analizi (co-word analysis), gibi temel uygulamalar yapılmaktadır (Akbaş vd., 2021: 59). Ortak atıf, bir yayında farklı iki çalışmaya yapılan atıf olarak tanımlanmaktadır. Bu analizde, yazarlar, yayınlar veya dergiler arasında benzerlik kıstasları oluşturmak için ortak atıf sayıları kullanılmaktadır. Bibliyografik eşleştirme, iki bilimsel yayında kullanılan, tek bir atıf arasındaki bir bağlantı birimi olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntemde yayınların aralarındaki benzerliğin bir kıstası olarak iki yayın tarafından paylaşılan atıfların sayısı kullanılmaktadır. Ortak yazar analizinde bilim insanlarının iş birliği yaparak ortaya koyduğu yayınlar incelenmektedir. Ortak kelime analizi ise, araştırılan alanın kavramsal yapısını ortaya koymak için bilimsel yayınlardaki kelimeleri kullanan bir içerik analizi yöntemidir. Bu analiz yönteminde başlık, özet, anahtar kelime veya tam metinlerde geçen belirli kelimeler kullanılmaktadır (Yılmaz, 2021: 1479-1481). Bu çalışmada ortak kelime analizi anahtar kelimeler üzerinde gerçekleştirilecektir. Ayrıca yukarıda ifade edilen ortak atıf, ortak yazar ve bibliyografik eşleştirme yöntemleri kullanılacaktır. Çalışmada VOSviewer programı kullanılmıştır. Söz konusu program bibliyografik eşleştirme, ortak yazar, ortak atıf ağlarının ortaya konmasında sıklıkla kullanılmaktadır.

Çalışmada WoS veri tabanında 03/04/2024 tarihinde sadece "audit" (denetim) ve "blockchain" (blok zincir) ifadesi taratılmış ve 599 sonuç elde edilmiştir. Sonuçlar içinde belge türü olarak yalnızca makaleler seçilmiştir. Bu seçim sonrası ifadeyle uyumlu sonuç sayısı 371 olarak belirlenmiştir. Daha sonra taramada yalnızca makale isimlerinde "audit" (denetim) ve "blockchain" (blok zincir) ifadeleri yer alan makaleler taranmış ve 78 adet makaleye ulaşılmıştır. Elde edilen veriler metin belgesi şeklinde kaydedilmiştir. Kaydedilen veriler kullanılarak VOSviewer programında yer alan Tablo 1'de ki analiz türleri ve analiz birimleri kullanılarak harita görselleştirmeleri yapılmıştır.

Tablo 1*VOSviewer programı analiz türleri ve birimleri*

Analiz Türü	Analiz Birimi
Bibliyografik eşleşme	Doküman, kaynak, yazar kurum, ülke
Ortak atıf	Atıf yapılan referanslar, kaynaklar, yazarlar
Ortak yazarlık	Yazarlar, kurumlar, ülkeler
Kavram Birlikteliği	Anahtar sözcükler, özet
Atıf ağı	Doküman, kaynak, yazar, kurum, ülke

4. BULGULAR

“Audit” (denetim) ve “blockchain” (blok zincir) kelimeleri kullanılarak WoS veritabanında 78 makaleye ulaşılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Xu, Y vd. (2020) tarafından yayınlanan “Blockchain Empowered Arbitrable Data Auditing Scheme for Network Storage as a Service” isimli makale blockchain ve denetim konulu en çok atıf alan yayındır. Tablo 2’de en çok atıf alan ilk 10 yazar ve yayınları görülebilmektedir.

Tablo 2*BT ve denetim konulu en çok atıf alan on yazar ve yayınları*

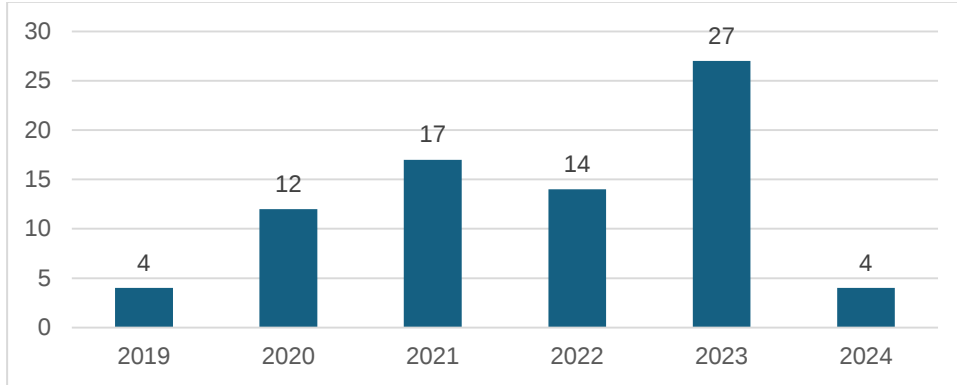
Yazarlar	Makale Başlığı	Yıl	Atıf Sayısı
Xu, Y vd.	Blockchain Empowered Arbitrable Data Auditing Scheme for Network Storage as a Service	2020	168
Schmitz, J ve Leoni, G	Accounting and Auditing at the Time of Blockchain Technology: A Research Agenda	2019	125
Li, JX vd.	Blockchain-based public auditing for big data in cloud storage	2020	105
Xu, Y vd.	A Blockchain-Enabled Deduplicatable Data Auditing Mechanism for Network Storage Services	2021	100
Wang, H vd.	Blockchain-based fair payment smart contract for public cloud storage auditing	2020	84
Liu, ML vd.	How Will Blockchain Technology Impact Auditing and Accounting: Permissionless versus Permissioned Blockchain	2019	75
Xue, JT vd.	Identity-based public auditing for cloud storage systems against malicious auditors via blockchain	2019	65
Yuan, HR vd.	Blockchain-based public auditing and secure deduplication with fair arbitration	2020	65
Yu, HY vd.	Decentralized Big Data Auditing for Smart City Environments Leveraging Blockchain Technology	2019	63
Zhang, C vd.	A Blockchain-Based Multi-Cloud Storage Data Auditing Scheme to Locate Faults	2022	62

Tablo 2 incelendiğinde en çok atıf alan 10 makale içerisinde Schmitz, J ve Leoni, G (2019) dışındaki diğer tüm makalelerin, Çinliler tarafından yazıldığı görülebilecektir. Ayrıca en çok atıf alan

iki çalışmanın 2019 ve 2020 yılında yayınlandığı görülmektedir. En çok atıf alan ilk 10 çalışmanın iki tanesi hariç 2019 ve 2020 yıllarında yayınlandığı dikkat çekmektedir. 2019 yılı BT ve denetim alanında makalelerin ilk yayınladığı dönemdir. Şekil 2’de bu durum görülebilmektedir. WoS veri tabanında 2019 yılında 4 makale yayınlanmıştır. Sonraki dönemlerde makale sayısı 2022 yılı haricinde, bir önceki yıla göre sürekli artmıştır. 2023 yılında 27 makale ile en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Bu çalışma için WoS veri tabanından veriler nisan ayının başlarında çekilmesinden dolayı 2024 yılı için henüz sadece 4 makale bulunmaktadır.

Şekil 2

2019-2024 yılları arasında WoS veri tabanında yer alan makale sayısı



WoS veri tabanında “audit” (denetim) ve “blockchain” (blok zincir) kelimelerinin geçtiği 78 makalenin VOSviewer programı kullanılarak ülke analiz biriminde ortak yazarlık analizi Şekil 3’te gösterilmektedir. Ükelere en az 1 yayın ve 1 atıf şartı kriterlerinin uygulanması sonucunda 27 ülke 24 bağlantı bulunmuştur. Analiz sonucunda en fazla iş birliğine sahip ülkenin Çin Halk Cumhuriyeti (Çin) olduğu ve hemen ardından ABD ve Avustralya’nın takip ettiği belirlenmiştir.

Şekil 3

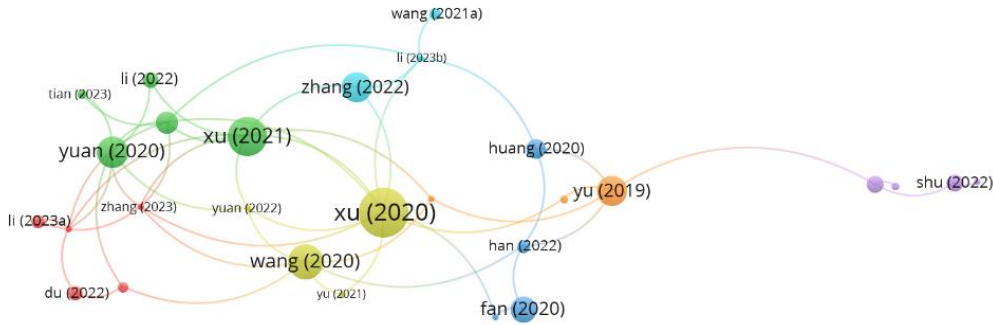
Ortak yazarlık analizi



78 Makalenin atıf ağı analizi Şekil 4’te gösterilmektedir. Analiz sonucunda atıf sayısı en az 1 olan 78 bağlantı ve 60 yayın içeren bir küme oluşmuştur. Şekil 4 incelendiğinde atıf ağı bağlantısı en yüksek araştırmacıların Xu(2020, 2021) olduğu görülmektedir. Söz konusu yazar en çok atıf alan ilk on listesinin üst sıralarında yer aldığı Tablo 1’de daha önce gösterilmişti.

Şekil 4

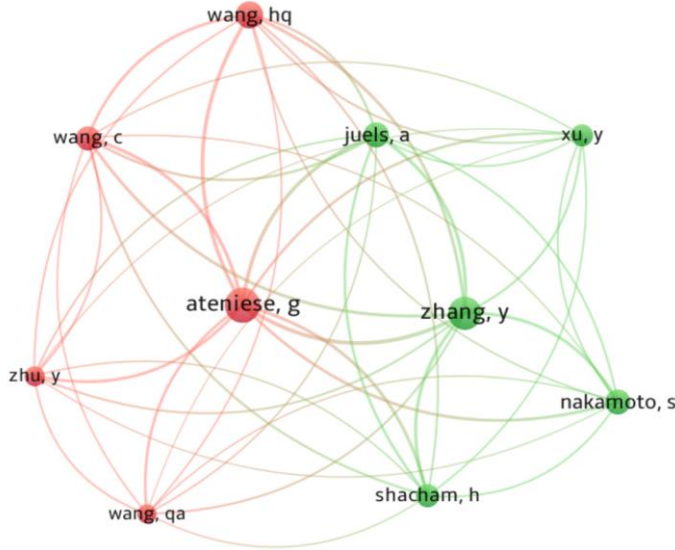
Atıf ağı analizi



WoS veri tabanında “audit” (denetim) ve “blockchain” (blok zincir) kelimeleri için ortak atıf analizinin sonuçları Şekil 5’te gösterilmektedir. Alanda önemli yere sahip olan yazar, kaynak ve referansların belirlendiği bu analiz için en az 20 atıf sayısı eşik düzey olarak belirlenmiştir. Analiz sonucu 10 yazarın bu kriterleri sağladığı tespit edilmiştir. 2 küme 1055 bağlantı gücü, 45 bağlantı saptanmıştır. Şekil 5 ‘de alana en çok katkı sağlayan yazarların Zhang,y., Ateniese,g., ve Juels,a olduğu görülmektedir.

Şekil 5

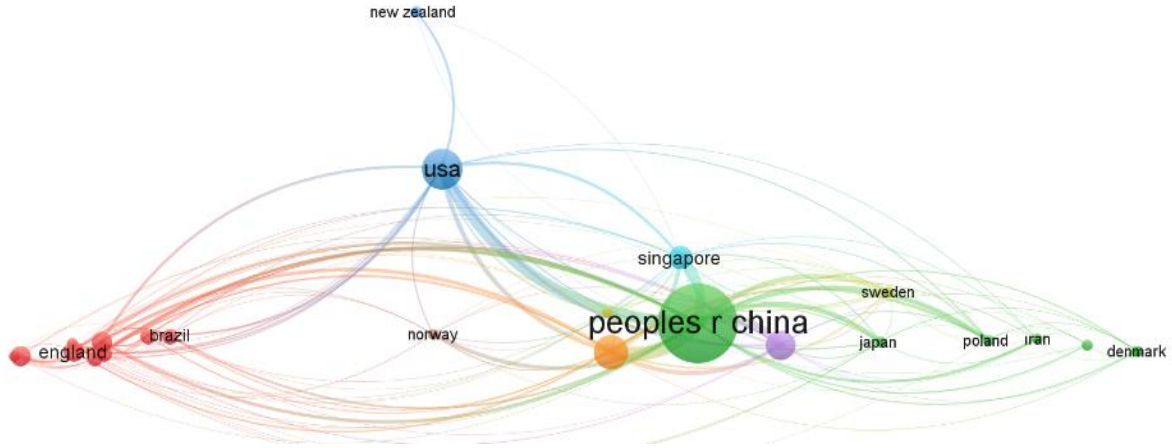
Ortak atıf analizi



Analize konu olan makaleler toplamda 27 ülke tarafından yayınlanmıştır. Her ülkenin en az bir yayın ve en az bir atıf kriterlerine göre yapılan analiz sonucunda 8 bölüm 168 bağlantı ve 7275 bağlantı gücü ile en fazla yayının Çin tarafından yapıldığı Şekil 6’da görülmektedir. Bu ülkeyi sırası ile Avustralya ve Amerika Birleşik Devletleri takip etmektedir.

Şekil 6

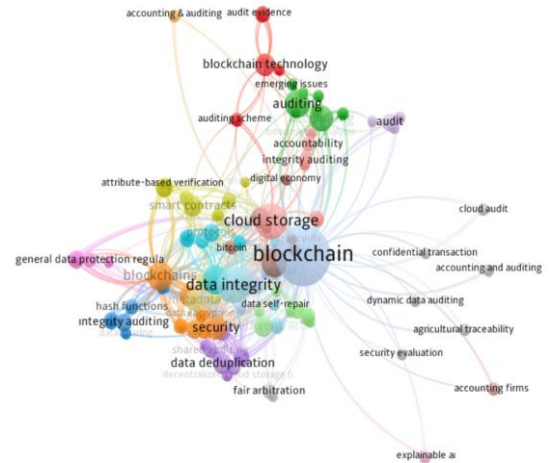
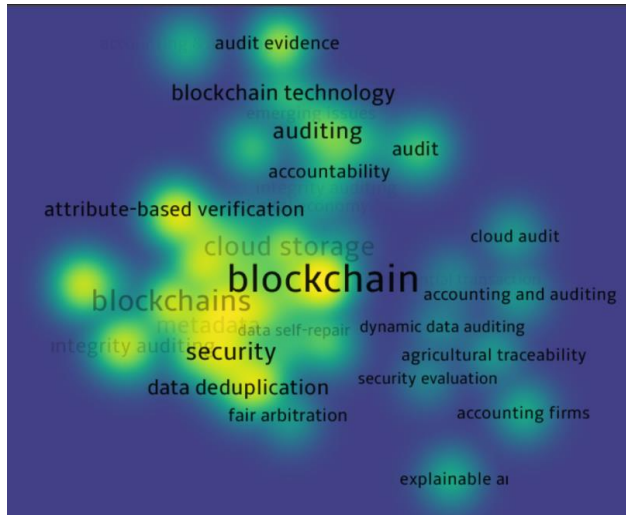
Ülke analizi



Çalışmaya konu olan makalelerde yer alan 250 anahtar sözcüğün en az bir defa birlikte görülme kıstasına göre yapılan analiz için Şekil 7’de yer alan yoğunluk haritası oluşturulmuştur. Bilindiği üzere anahtar kelimeler bilimsel yayınlarda çalışmanın hangi konular ile ilgili olduğunu ortaya koyan kilit bir bilgi sağlamaktadır. Bu haritaya göre 25 bölgeden oluşan blockchain (blok zincir) merkezli bir dağılım görülmektedir. Blockchain (blok zincir) merkezli bu dağılımda blockchains (blok zincirler) ve BT gibi direkt blockchain (blok zincir) teriminin ön sıralarda olduğu görülebilmektedir. Anahtar kelimelerde denetim, güvenlik, bütünlük denetimi ve bulut depolama da önemi merkezleri oluşturmaktadır.

Şekil 7

Yoğunluk ve bağlantı analizi



5. SONUÇ

BT'nin günümüzde pek çok alanda önemli bir etki yaratmış olması ve gelecekteki potansiyeli onun pek çok akademik alanda inceleme konusu olmasını sağlamıştır. Denetim de bu alanlardan biridir. BT'nin denetim işlemlerinde kolaylıklar barındıran bir teknoloji olmasının yanında gelecekte denetim süreçlerine yönelik otomatikleşmeyi sağlayacağına ilişkin beklentiler bulunmaktadır. Bu nedenle yıllar itibari ile denetim ve BT ile ilgili çalışmalar artmaktadır. Bu çalışmalarda bilim insanları genellikle BT'nin denetim süreçlerini nasıl etkileyeceği, işletmenin paydaşları ile süreçlerin nasıl yürütüleceğine yönelik çalışmalar yapmaktadır. WoS veritabanı ve 78 makaleden oluşan bir veri seti aracılığıyla gerçekleştirilen bu bibliyometrik analiz yoluyla BT ve denetim konularını işleyen çalışmaların yıllar itibari ile arttığı ifade edilebilir.

Ülke analizinde elde edilen bilgiler göstermektedir ki Çin son yıllarda teknoloji alanında ortaya koymuş olduğu ilerlemeyi devam ettirebilmek adına her alandaki yeniliği istikrarlı bir şekilde takip etmektedir. ABD'de onun en büyük rakibi konumundadır. Çin ve ABD iki ayrı kıtada olduğu düşünülürse BT ve denetim alanındaki çalışmalarda Amerika ve Asya kıtalarında liderlik bu iki ülkede bulunmaktadır. Avrupa kıtası için durum biraz daha farklı konumdadır. İngiltere BT ve denetim alanında oldukça düşük bir katkıda da olsa Avrupa için önder ülke olarak göze çarpmaktadır. Fakat İsveç, Norveç ve Danimarka gibi ülkelerde bu alandaki çalışmalara katkı verme çabası içerisinde olduğu çalışmanın sonuçlarından görülebilir.

BT ve denetim ile ilgili ortak yazar, ortak atıf ve ülke iş birliklerinin hepsinde Çin lider konumda yer almaktadır. ABD'den sonra söz konusu alanlarda Avrupa ülkelerinin önemli çabaları göze çarpmaktadır. Özellikle Çin ve ABD ile gerçekleştirilen ortak çalışmalar Avrupa ülkelerinin bu alanda alt yapılarının oluşmasına katkı sağladığı ifade edilebilir. Özellikle Avrupa ülkelerin bu alanda uluslararası iş birliklerini arttırma amacı ile üst kuruluşlar oluşturması ve özellikle Çin ve ABD ile ikili iş birliklerini geliştirmesi ilerleyen dönemlerde söz konusu teknolojiden gerekli faydayı görebilmesi açısından olumlu olabilecektir.

Anahtar kelime analizinde ise ortaya çıkan anahtar kelimeler genellikle BT ile ilgili kavramlardır. Denetim ile ilgili kavramlarda ise bütünlük denetimi, denetim şeması, dağıtılmış denetim ve bulut denetim gibi kavramlar göze çarpmaktadır. Dolayısı ile söz konusu çalışmaların denetim boyutunda oldukça başlarda olduğu ifade edilebilir. İlerleyen süreçlerde BT ile denetim alanındaki çalışmalarda daha farklı boyutları ele alacak çalışmaların çıkması muhtemeldir. BT'nin denetim süreçlerinde daha yaygın ve daha opsiyonel olarak kullanılması kamunun ve meslek kuruluşlarının düzenlemeleri ile mümkün olabilecektir. Özellikle gelişen BT'ne paralel, denetim ve muhasebe üst kuruluşlarının gerçekleştireceği kural ve düzenlemelerin ortaya çıkması, bu alandaki çalışmaların farklı boyutlara uzayabileceğini işaret etmektedir.

Her ne kadar beklenti, BT'nin muhasebeci ve denetçi gibi pek çok mesleği ortadan kaldıracığına yönelik ise de gelişen teknoloji bilginin yorumlanması, tehdit ve fırsatların önceden sezilmesi gibi yeteneklerin öne çıkmasını sağlayacaktır. Bu durumda ilgili mesleklerdeki kişilerin kendilerini, gelişen teknolojiyi yanlarına alarak yetenek ve kabiliyetlerini arttırmaları gerektiğini ortaya koymaktadır. Kripto para olarak ünlenen BT teknolojisi yeni versiyonları ile hayatı pek çok açıdan değiştirmeye başlayacak ve ne yazık ki buna uyum sağlayamayanları saf dışı bırakacaktır.

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: Önder, Ş. (2025). Blok zincir ve denetim üzerine yapılmış makalelerin bibliyometrik analizi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 8(1), 1-12. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1473471>

KAYNAKÇA

- Abu Huson, Y., Sierra-García, L., & Garcia-Benau, M. A. (2024). A bibliometric review of information technology, artificial intelligence, and blockchain on auditing. *Total Quality Management & Business Excellence*, 35(1-2), 91-113. <https://doi.org/10.1080/14783363.2023.2256260>
- Akbaş, F., Tura, Ü., & Kaya, F. (2021). Web of science core collection veri tabanında islami bankacılık ile ilgili yapılan makalelerin bibliyometrik analizi. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(23), 56-78.
- Alsadi, M., Gülseçen, S., Kara, S., Köse, B. Ö., & Coşkun, V. (2019). Blockchain tabanlı bir veri yönetim modeli. *Journal of Information Systems and Management Research*, 1(1), 31-36.
- Altunbaşak, T. A. (2018). Blok zincir (Blockchain) teknolojisi ile vergilendirme. *Maliye dergisi*, 174, 360-371.
- Ante, L. (2021). Smart contracts on the blockchain—A bibliometric analysis and review. *Telematics and Informatics*, 57, 101519.
- Ante, L., Steinmetz, F., & Fiedler, I. (2021). Blockchain and energy: A bibliometric analysis and review. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 137, 110597.
- Avunduk, H., & Hakan, A. (2018). Blok zinciri (blockchain) teknolojisi ve işletme uygulamaları: genel bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 33(1), 369-384.
- Cagle, M. (2020). A mapping analysis of blockchain applications within the field of auditing. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 695-724.
- Firdaus, A., Razak, M. F. A., Feizollah, A., Hashem, I. A. T., Hazim, M., & Anuar, N. B. (2019). The rise of “blockchain”: bibliometric analysis of blockchain study. *Scientometrics*, 120, 1289-1331.
- Gül, H. (2019). Blokzincir (Blockchain) Teknolojisi ve Muhasebe Bilgi Sistemine Etkileri. In H. H. Künüçen, X. Quliyeva, & Y. Seçgin (Eds.), *Sosyal Beşeri ve İdari Bilimlerde Yenilikçi Yaklaşımlar* (pp. 186-195). Ekin Yayınevi.
- Hakami, T., Sabri, O., Al-Shargabi, B., Rahmat, M. M., & Nashat Attia, O. (2023). A critical review of auditing at the time of blockchain technology—a bibliometric analysis. *EuroMed Journal of Business*, 19(4), 1173-1201. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/EMJB-01-2023-0010>
- Han, Y., & Fang, X. (2024). Systematic review of adopting blockchain in supply chain management: bibliometric analysis and theme discussion. *International Journal of Production Research*, 62(3), 991-1016.
- İşgör, M. (2019). *Kripto para birimi olan bitcoin ve blockchain teknolojisinin ortaya çıkışı bugüne kadarki gelişim süreci ile gelecekteki durumu*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya Gıda ve Tarım Üniversitesi, Konya.

- Jin, S., & Chang, H. (2023). The trends of blockchain in environmental management research: a bibliometric analysis. *Environmental Science and Pollution Research*, 30(34), 81707-81724.
- Kesebir, M., & Günceler, B. (2019). Kripto para birimlerinin parlak geleceği. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17, 605-626.
- Kravchenko, O. V., Nebaba, N. O., & Aiyedogbon, J. O. (2023). Blockchain technologies in accounting: bibliometric analysis. *Accounting and Financial Control*, 4(1), 14-29.
- Kumar, S., Lim, W. M., Sivarajah, U., & Kaur, J. (2023). Artificial intelligence and blockchain integration in business: trends from a bibliometric-content analysis. *Information Systems Frontiers*, 25(2), 871-896.
- Lamboglia, R., Lavorato, D., Scornavacca, E., & Za, S. (2021). Exploring the relationship between audit and technology. A bibliometric analysis. *Meditari Accountancy Research*, 29(5), 1233-1260.
- Lardo, A., Corsi, K., Varma, A., & Mancini, D. (2022). Exploring blockchain in the accounting domain: a bibliometric analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 204-233.
- Moosavi, J., Naeni, L. M., Fathollahi-Fard, A. M., & Fiore, U. (2021). Blockchain in supply chain management: a review, bibliometric, and network analysis. *Environmental Science and Pollution Research*, 1-15. <https://doi.org/10.1007/s11356-021-13094-3>
- Özyürek, H. (2021). Blockchain teknolojisinin mevcut ve muhtemel kullanım alanları. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(4), 31-50.
- Pandey, V., Pant, M., & Snasel, V. (2022). Blockchain technology in food supply chains: Review and bibliometric analysis. *Technology in Society*, 69, 101954.
- Rahmawati, M. I., & Subardjo, A. (2022). A bibliometric analysis of accounting in the blockchain era. *Journal of Accounting and Investment*, 23(1), 66-77.
- Reis-Marques, C., Figueiredo, R., & de Castro Neto, M. (2021). Applications of Blockchain technology to higher education arena: a bibliometric analysis. *European Journal of Investigation in Health, Psychology and Education*, 11(4), 1406-1421.
- Rejeb, A., Rejeb, K., Simske, S., & Treiblmaier, H. (2021a). Blockchain technologies in logistics and supply chain management: a bibliometric review. *Logistics*, 5(4), 72.
- Rejeb, A., Treiblmaier, H., Rejeb, K., & Zailani, S. (2021b). Blockchain research in healthcare: a bibliometric review and current research trends. *Journal of Data, Information and Management*, 3, 109-124.
- Saif, A. N. M., & Islam, M. A. (2024). Blockchain in human resource management: a systematic review and bibliometric analysis. *Technology Analysis & Strategic Management*, 36(4), 635-650.
- Silva, R., Inácio, H., & Marques, R. P. (2022). Blockchain implications for auditing: a systematic literature review and bibliometric analysis. *International Journal of Digital Accounting Research*, 22, 163-192.
- Sümer, G. (2021). Dünyada ve Türkiye’de blok zincir teknolojisinin gelişimi ve kripto paralar. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(1), 191-207.
- Tandon, A., Kaur, P., Mäntymäki, M., & Dhir, A. (2021). Blockchain applications in management: A bibliometric analysis and literature review. *Technological Forecasting and Social Change*, 166, 120649.
- Yılmaz, K. (2021). Sosyal bilimlerde ve eğitim bilimlerinde sistematik derleme, meta değerlendirme ve bibliyometrik analizler. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(2), 1457-1490.

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 bağlantıyı 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 (bkz. 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 (Ağırlıkla 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.

▪ FRSHHP’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.

▪ FRSHHP’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.

▪ FRSHHP’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.

▪ FRSHHP’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, FRSHHP’de 660, 661, 662, 663 numaralı; 645 Menkul Kıymet Satış Karları hesabı, FRSHHP’de 666 numaralı; 648 Enflasyon Düzeltmesi Karları hesabı ise FRSHHP’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.

▪ FRSHHP’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.

▪ FRSHHP’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, FRSHHP’deki hesapta sadece alacaklara ilişkin karşılıklar muhasebeleştirilmektedir. FRSHHP’de stoklar ile ilgili değer düşüklüğü karşılıkları için 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-) hesabı kullanılmaktadır.

▪ FRSHHP’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.

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

▪ FRSHHP’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 Kârları)* 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 (FRSH 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.
- ✓ FRSH'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.
- ✓ FRSH'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 (FRSH) yayımlanması ile yeni bir aşamaya geçmiştir. FRSH, finansal raporlama standartlarının ilkelerine de uygun olacak şekilde TDHP'ye göre birçok değişiklik sunmaktadır.

FRSH 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* FRSH'de ise *Kâr veya Zarar Tablosu* hesapları olarak, 8 numaralı hesap sınıfı ise TDHP'de *Serbest* FRSH'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; FRSH'ye yeni hesap gruplarının eklenmesi, aynı hesap grubu numarası içerisinde ikili hesap gruplarının oluşturulması, TDHP'deki bazı hesap gruplarının FRSH'de yer almaması etkili olmuştur.
- 6 numaralı Kâr veya Zarar Tablosu hesaplarında %76'lık bir artış yaşanmış olup, TDHP'de 42 olan hesap sayısı, FRSH'de 32 artış göstererek 74'e ulaşmıştır. 7 numaralı Maliyet hesaplarında ise %40'lık bir artış yaşanmış olup TDHP'de 40 olan hesap sayısı FRSH'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.

Şerife ÖNDER

BLOK ZİNCİR VE DENETİM ÜZERİNE YAPILMIŞ MAKALELERİN
BİBLİYOMETRİK ANALİZİ

1

Hakan CAVLAK

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

15

