

Derleme

Gönderilme Tarihi: 12 Ocak 2021; Revize Edilmiş Hali: 24 Mart 2021; Kabul Tarihi: 24 Haziran 2021

**MALİYE BAKANLIĞI TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KAMU GÖZETİM
KURUMU HESAP PLANI TASLAĞININ GELİR VE GİDER HESAPLARI
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI**

Reşat KARCIOĞLU¹

Fatih Coşkun ERTAŞ²

Kübra ÇELİK³

Öz

Dünyada iktisadi anlamda yaşanan küreselleşmeyle birlikte Türkiye'nin uluslararası standartlara uygunluk çalışmaları hız kazanmıştır. Bu durum beraberinde ekonomik anlamda kompleks bir yapının oluşmasını da beraberinde getirmiştir. Bu karmaşık yapı kendini muhasebe kayıt sisteminde de hissettirmiş ve mevcut durumda kullanılan Tek Düzen Hesap Planının güncellenmesini gerekli kılmıştır. Kamu gözetim kurumu tarafından 2018 yılı itibarıyla finansal raporlama standartlarına uygun yeni bir taslak hesap planı hazırlanmıştır. Çalışmada mevcut durumda kullanılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre hazırlanmış Tek Düzen Hesap Planı ile finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planında yer alan gelir ve gider hesapları karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma öncelikle hesap sınıfı daha sonra hesap grupları ve en sonunda hesaplar arasında yapılmıştır. Her iki hesap planı arasında belli başlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Hazırlanan taslak planında, mevcut hesap planından daha fazla hesap içerdiği görülmüştür. Ayrıca, hazırlanan taslak planda kullanılan hesap isimlerinde değişiklikler olduğu ve taslak hesap planında yer alan hesap açıklamalarının daha ayrıntılı olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tekdüzen Hesap Planı, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, Gelir-Gider Hesapları,

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41

**COMPARISON OF THE UNIFORM CHART OF ACCOUNTS OF THE MINISTRY OF FINANCE
AND THE DRAFT OF THE PUBLIC SUPERVISION AGENCY CHART OF ACCOUNTS IN TERMS
OF INCOME AND EXPENSE ACCOUNTS**

Abstract

With the globalization experienced in the world in economic terms, Turkey's efforts to comply with international standards have gained momentum. This led to the formation of an economically complex structure. This complex structure also made itself felt in the accounting record system and required updating of the uniform chart of accounts used in the current situation. A new draft accounting plan has been prepared by the public oversight authority in line with Financial Reporting Standards as of 2018. In this study, a uniform Chart Of Accounts prepared according to the General communiqué on the application of the accounting system used in the current situation and the income and expense accounts included in the draft chart of accounts in accordance with Financial Reporting Standards were compared. The comparison was made primarily

¹ Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi- İşletme Bölümü, rkarci@atauni.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-0903-3816>

² Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi- İşletme Bölümü, fatihcoskun.ertas@atauni.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-2632-9694>

³ Arş. Gör. Kübra ÇELİK, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi- İşletme Bölümü, kubra.alpa@atauni.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0226-4731>

between the account class and then the Account Groups and finally the accounts. It has been determined that there are significant differences between both plans of accounts. The draft plan included more accounts than the current account plan. It was also concluded that there were changes in the account names used in the draft plan and that the account descriptions contained in the draft account plan were more detailed.

Keywords: Uniform Chart of Accounts, Draft Account Plan for Financial Reporting Standards, Income-Expense Accounts

JEL Classification Codes: M40, M41

GİRİŞ

Ülkemizde muhasebenin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesi 19. Yüzyılın ilk yarısında başlamış olsa da, sistematik bir yapıya ulaşması 1972 yılında Kamu iktisadi teşebbüsler için hazırlanan tekdüzen hesap planının yürürlüğe girmesiyle olmuştur. Bununla birlikte hazırlanan hesap planının büyük bir ekonomi tabanını kapsamaması sebebiyle, geniş kullanım alanı olan yeni bir hesap planı arayışı devam etmiştir.

Geniş bir işletme tabanını kapsayan hesap planı 1992 yılında muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin yayımlanması ile sağlanmıştır. Yayımlanan tebliğ beş konu başlığında ele alınmış ve düzenlemenin amacının bilanço usulüne göre defter tutan tüzel veya gerçek kişilere ait işletme ve teşebbüslerin faaliyet sonuçlarının doğru ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesini sunan mali tabloların, tutarlılık ve mukayese edilebilirlik nitelikte ve gerçeğe uygun olması ve denetimin kolaylaştırılması olarak belirtilmiştir.

Hâlihazırda kullanılan hesap planının ortaya çıkışı yaklaşık otuz yıllık bir geçmişe dayansa da günümüzde muhasebede kayıt sistemi belirli bir düzene sahiptir. Muhasebenin işletmeler açısından ortak kullanım dili ve işletmelerin temel yapı taşlarından biri olması muhasebedeki standartlaşmanın önemini açıkça göstermektedir. Ancak Türkiye'nin küreselleşen dünyada, ekonomik faaliyetlerde aktif rol sahibi olması, muhasebe alanındaki gelişme ve iyileştirme çalışmalarını da beraberinde getirmiştir. Türkiye'nin bu gelişmelerden uzak kalmama isteği uluslararası standartlara paralel yeni standartlar hazırlama çalışmalarında hız katmıştır. Bu çalışmalar kapsamında belirli aşamalardan geçerek 2011 yılında kurulan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) çatısı altında uluslararası Muhasebe standartlarına uygun standartlar hazırlanmış ve yayımlanmıştır. Buna göre hazırlanan standartlarla birlikte, mevcut kullanılan Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) finansal raporlamadaki temel özellikler gözetilerek güncellenmiş ve KGK tarafından finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı yayımlanmıştır.

Literatürde yer alan çalışmalar dikkate alınarak finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı ile TDHP açısından bilanço hesapları ve maliyet hesapları karşılaştırılmıştır. Bu çalışmanın amacı ise yayımlanan taslak hesap planı ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSUGT) uygun TDHP arasında gelir tablosu hesapları açısından karşılaştırma yapmaktır. Çalışmada ilk olarak literatür taraması yapılmış ve yöntem hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra her iki hesap planı; hesap

sınıfı, hesap grupları ve hesaplar açısından karşılaştırılmıştır. Konunun anlaşılabilirliği açısından her iki hesap planına göre tablolar oluşturulmuş ve farklılıkların açık bir şekilde görülmesi sağlanmıştır.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebenin işletmeler için ortak bir dil olma özelliği ve dünyadaki iktisadi küreselleşme, muhasebede standartlaşma için yapılmış olan çalışmaların önemli nedenlerinden biridir. Bu standartlaşmanın başarılı olabilmesi için gerek ilgili kurumların, gerekse akademik dünyanın konuyla ilgili çalışmaları geniş yer bulmaktadır. Ancak Finansal raporlama standartların uygun hesap planının henüz bir taslak durumunda olması sebebiyle konu literatürde şimdilik dar bir alanda yer almaktadır. Bununla birlikte konuyla ilgili benzer çalışmalar değerlendirilmiş ve referans alınan çalışmalar kapsamında araştırma yapılmıştır.

Ergin (2016), değerlendirme ölçülerinin vergi mevzuatı ve TMS/TFRS açısından karşılaştırıldığı çalışmada her iki uygulama kapsamında farklılıklar olduğu ve bu farklılıkların VUK'taki değerlendirme hükümlerinin vergi alacağı tespiti sebebiyle; TMS/TFRS'nin ise iktisadi kıymetlerin gerçeğe uygun ve güncel değerler sunmak amacı gütmesi sebebiyle normal olduğu belirtilmiştir.

Doğan (2017), TMS/TFRS'nin BOBİ FRS'nin karşılaştırmalı olarak ele alındığı çalışmada BOBİ FRS'de ifade edilen faydalı finansal bilginin gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilirlik özellikleri üzerinde durularak inceleme yapılmıştır. Sonuç olarak, BOBİ FRS'de TMS/TFRS'ye göre daha basitleştirilmiş muhasebe ilkelerinin yer aldığı ve uluslararası standartlarda kaliteli bir finansal raporlamanın bağımsız denetimin sağlanmasında önemli bir ilerleme kaydedildiği ifade edilmiştir.

Gençoğlu (2017), BOBİ FRS ile TMS/TFRS'nin temel konular açısından karşılaştırıldığı çalışmada her iki uygulama açısından farklılıklar olduğu ifade edilmiştir. BOBİ FRS'de, kapsamlı kavramının kullanılmamasına bağlı olarak kar zarar tablosu, finansal durum tablosu, ve özkaynak değişim tablosunda farklılıkların olduğu belirtilmiştir.

Gökçen vd. (2018), TFRS ve BOBİ FRS 'nin finansal raporlama etkileri açısından karşılaştırıldığı çalışmada, ortaya çıkan farklılıkların finansal raporlar üzerindeki etkisi örnekler üzerinden açıklanmıştır. Verilen örneklerin BOBİ FRS kapsamında sunulan mali raporların gerçeğe uygun özellikte finansal bilgi taşımadığı sonucuna varılmıştır.

Şen ve Özbirecikli (2018), çalışma BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistem yapısının BOBİ FRS'nin muhasebe sistemine getirdiği değişiklikler temelinde incelenmiştir. BOBİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle TMS/TFRS ilkelerinin büyük ve orta ölçekli işletmelerde daha kolay uygulanabileceği öngörülmüştür. Ayrıca BOBİ FRS'nin MSGT'nin eksik taraflarını tamamlayacak içeriğe sahip olduğu tespit edilmiştir.

Doğan (2018), BOBİ FRS ile VUK/MSUGT'nin farklılıkların belirlenmesi amacıyla ele alınan çalışmada, BOBİ FRS'nin finansal raporlama kapasamın da taşıması gereken bütün özellikleri taşıdığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte, VUK/MSUGT' de ise bazı kalemlere istinaden değerlendirme hükümlerine yer verilmediği aynı zamanda amortisman, kıdem tazminatı, değerlendirme ve reeskont

işlemlerinin ihtiyari olması gibi farklı sebeplerle hazırlanan finansla tabloların, BOBİ FRS'ye göre faydalı finansal bilginin özelliklerini taşımadığı belirtilmiştir.

Kaya (2019), Finansal durum tablosu unsurlarının ölçüm esasları açısından karşılaştırmalı olarak incelendiği çalışmada, ölçüm esasları TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT'te yer alan hükümler kapsamında ele alınmıştır. Sonuç olarak TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin birbiriyle daha uyumlu olduğu ve VUK/MSUGT'nin vergi odaklı ölçüm esasını benimsenmesiyle diğer düzenlemelere göre daha farklı olduğu kanaatine varılmıştır.

Dinç ve Atabay (2019), çalışmada tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan aksaklıklardan ve güncelleme yapılması gerekliliğinden bahsedilmiştir. Bunu yaparken öncelikle MSUGT bazı başlıklar, temel kavramlar, mali tablolar, hesap planı ve değerleme hükümleri yönünden ayrı ayrı incelenmiş ve eksiklikleri ifade edilerek konuyla ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Önal ve Kılıç (2019), Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı ile mevcut hesap planının karşılaştırıldığı çalışmada, mevcut hesap planının TFRS ya da BOBİ FRS' uygun finansal tablolara direkt muhasebe sisteminden ulaşılabilme eksikliği sebebiyle taslak planın hazırlandığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte her iki hesap planı finansal durum tablosu hesapları açısından karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak taslak planın birçok yenilik getirdiği ve kullanılması halinde uygulamada tekdüzenin sağlanacağı ve denetimin kolaylaştıracağı ifade edilmiştir.

Karataş ve Bekçi (2019), MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standartlarının değerlendirildiği çalışmada karşılaştırma, kavramsal çerçeve ve finansal tabloların sunuşu, finansal raporlamanın amaçları, finansal bilginin özellikleri, finansal raporlama ilkeleri, finansal tablolarda olması gereken bilgiler ve ölçüm esasları açısından yapılmıştır. Sonuç olarak, BOBİ FRS'nin orta boy işletmeler açısından MSUGT ile benzerlik gösterdiği; büyük işletmeler açısından ise yakınsandığı ifade edilmiştir.

Özbek (2019), MSUGT ile finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağının maliyet hesapları açısından karşılaştırmanın yapıldığı çalışmada bazı hesap gruplarında önemli farklılık olduğu sonucuna varılmıştır. Farklılık olan hesap gruplarının daha fazla hesap sayısı içerdiği ve hesap açıklama kısımlarının daha ayrıntılı olduğu belirtilmiştir.

Kaplan (2020), Tekdüzen hesap planı ile taslak hesap planının karşılaştırıldığı çalışmada, her iki hesap planı arasında benzerliklerin ve farklılıkların olduğu belirtilmiştir. Mevcut durumda kullanılan hesap planında toplamda 250 hesap bulunurken, taslak hesap planında 476 tane hesap sayısına ulaşılacağı belirtilmiştir. Taslak hesap planına, mevcut hesap planının genel yapısına uyumlu boş hesap kodları kullanılarak yeni hesaplar eklendiği ifade edilmiştir. Ayrıca taslak hesap planında birçok hesap ve grup ismi muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilmiştir.

2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanan taslak hesap planının da temel amaç, sunulan finansal bilginin ihtiyaca ve gerçeğe uygun, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir ve

anlaşılabilirliğini artırmak ve muhasebeleştirme esnasında denetimin kolaylaştırılması ve tekdüzenin sağlanması olarak ifade edilmiştir. Bu sebeple, mevcut durumda kullanılan TDHP ile taslak hesap planı arasındaki farklılıkların ortaya konulması ifade edilen amaçların daha doğru bir şekilde ortaya konulmasında faydalı olacağı düşünülmektedir. Buna göre, temel sorunun finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planının TDHP’de yer alan gelir tablosu hesapları ile karşılaştırılmalı bir şekilde değerlendirilecek olması, çalışmada doküman inceleme (nitel araştırma) yönteminin kullanılmasını gerekli kılmıştır. Çalışmada kamu gözetim kurumunun resmi web sayfasından alınan taslak hesap planında yer alan gelir tablosu hesapları ile mevcut hesap planında yer alan gelir tablosu hesapları karşılaştırılmış, belirlenen benzerlik ve farklılıklar ifade edilmeye çalışılmıştır. MSUGT’ye göre hazırlanmış TDHP ifadesi, çalışmanın ilerleyen kısımlarında anlam karışıklığı olmaması adına sadece kısaltma şekliyle kullanılacaktır.

3. BULGULAR VE TARTIŞMA

Çalışmada KGK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı ile TDHP karşılaştırılması yapılmıştır. Karşılaştırmada kullanılan planlar öncelikle hesap sınıfları açısından daha sonra ise hesap grubu ve hesaplar açısından incelenmiştir.

3.1. “Hesap Sınıfı” Açısından Karşılaştırma

Finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanan taslak hesap planına göre, işletmenin dönem net karının hesabında dikkate alınan gelir ve giderlerin izlendiği 6 numaralı hesap sınıfı MSUGT’ye göre hazırlanmış hesap planı arasında belli başlı farklılıklar vardır. İlk olarak ifade edilmesi gereken farklılık hesap sınıfı isminin daha kapsayıcı bir hale gelmiş olmasıdır. Şöyle ki; TDHP’de *Gelir Tablosu Hesapları* olarak belirlenen hesap sınıfı, taslak hesap planına göre, *Kar veya Zarar Tablosu Hesapları* olarak ifade edilmiştir. Bu farklılıkların en belirgin sebebi taslak hesap planına göre, hesap grubu sayısındaki artışlarla beraber işletme performansının daha kapsamlı bir şekilde belirlenebilecek olmasıdır. İfade edilen artışlar sadece şekil kapsamında değil, içerik açısından da büyük değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

3.2. “Hesap Grupları ve Hesaplar” Açısından Karşılaştırma

Finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanmış taslak hesap planı ve TDHP, hesap grupları açısından karşılaştırıldığında taslak planın daha ayrıntılı bir hale geldiği görülmektedir. Çalışmada hesap grupları ilk olarak içerik açısından değerlendirilmiş daha sonra da tablo olarak açıklanmıştır.

TDHP’de; 60 Brüt satışlar olarak isimlendirilen grup taslak planda “60 Brüt Satış Hasılatı” olarak ifade edilmiştir. Brüt satışlar hesap grubunun isim değişikliğine paralel olarak 61 hesap grubunun isminde de taslak plana göre değişiklik olmuş ve “61 Satış Hasılatında Yapılan İndirimler” olarak belirlenmiştir. TDHP’ye göre 63 hesap grubu doğrudan Faaliyet Giderleri olarak ifade edilirken; taslak planda “63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri” ifadesi kullanılmıştır. 64 ve 65 hesap grupları TDHP’de Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir/Karlar Gider/Zararlar olarak ifade edilirken taslak planda 63 hesap grubuyla bağlantılı bir şekilde “64 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar” ve 65 Esas

Faaliyetlerden Diğer Gider Ve Zararlar İle Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar” olarak belirlenmiştir. TDHP ile taslak hesap planı arasındaki önemli bir diğer farklılık ise 66-67-68 hesap grupları için söz konusudur. Şöyle ki; TDHP’de 66 hesap grubu doğrudan Finansman Giderleri olarak ifade edilmişken taslak planda “66 Finansal Gelirler” olarak belirlenmiştir. 67 hesap grubu TDHP’de Olağan Dışı Gelir ve Karlar için kullanılırken taslak hesap planında “67 Finansman Giderleri” olarak ifade edilmiştir. 68 hesap grubunda ise TDHP’de Olağandışı Gider ve Zararlar bu grupta yer alırken taslak hesap planında “68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karlar İle Gider ve Zararlar” isimli hesap grubuna yer verilmiştir. Kar ve zarar hesaplarının son grubu olan 69 hesap grubunda isim olarak herhangi bir değişiklik olmamış ve “69 Dönem Net Karı veya Zararı” olarak ifade edilmiştir.

Yapılan karşılaştırmada dikkat çeken bir diğer farklılık ise, taslak hesap planında hesap gruplarının isimleri TDHP’ye göre daha uzun tutulmuştur. Taslak hesap planındaki bu durum, kullanılacak hesap isimlerinin akılda kalıcılığını azaltabileceği gibi kayıt düzeninde karışıklığa da sebep olabilir.

Tablo 1: Hesap Gruplarının Karşılaştırılması

MSUGT’ ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Plan
60 Brüt Satışlar	60 Brüt Satış Hasılatı
61 Satış İndirimler (-)	61 Satış Hasılatından Yapılan İndirimler (-)
62 Satışların Maliyeti (-)	62 Satışların Maliyetleri (-)
63 Faaliyet Giderleri (-)	63 Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)
64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	64 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar
65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	65 Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar İle Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)
66 Finansman Giderleri (-)	66 Finansal Gelirler
67 Olağandışı Gelir Ve Karlar	67 Finansal Giderler (-)
68 Olağandışı Gider Ve Zararlar	68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karlar İle Gider ve Zararlar
69 Dönem Net Karı veya Zararı	69 Dönem Net Karı veya Zararı

4.2.1. “60 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

60 grubundaki hesaplara bakıldığı zaman, 600 Yurtiçi Satışlar ve 601 Yurtdışı Satışlar hesaplarında herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen 602 no.lu hesap isminde değişiklik olduğu görülmektedir. TDHP’ye göre çok daha kapsamlı olan Diğer Gelirler, taslak hesap planında “602 İhraç Kaydıyla satışlar” ismiyle daha daraltılmış bir ifadeyle yer almıştır. Bunun sebebi olarak TDHP’de olmayan, taslak hesap planında yer alan “603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar” ve “609 Diğer Satış Hasılatı” hesaplarının kullanılması gösterilebilir. Ayrıca, 609 Diğer Satış Hasılatı hesap açıklamasına bakıldığı zaman diğer gelirler kapsamında yer alan sübvansiyonların bu hesapta açıklanmış olması taslak hesap planındaki hesap kapsamının daralma gerekçesini ifade etmektedir.

Tablo 2: “60” Hesap Grubu ve Hesapların Karşılaştırılması

MSUGT’ ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Plan
----------------------------	---

60 Brüt Satışlar

600 Yurtiçi Satışlar
601 Yurtdışı Satışlar
602 Diğer Gelirler

60 Brüt Satış Hasılatı

600 Yurtiçi Satışlar
601 Yurtdışı Satışlar
602 İhraç Kaydıyla Satışlar
603 Özel Üretim Bölgelerden Satışlar
609 Diğer Satış Hasılatı

4.2.2. “61 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

61 hesap grubu için yapılan karşılaştırmaya bakıldığı zaman her iki hesap planında hesap açısından herhangi bir farklılık olmadığı görülmektedir. Ancak 60 hesap grubundaki isim değişikliğine paralel olarak bu hesap grubunun adında da değişiklik olmuş ve “61 Satış Hasılatından Yapılan İndirimler” olarak ifade edildiği gözlenmiştir.

4.2.3. “62 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

62 hesap grubuna ve 620- 621 ve 623 no.lu hesap isimlerine bakıldığı zaman herhangi bir isim değişikliği olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte 622 no.lu hesap isminde satılan hizmet maliyeti yerine “622 Sunulan Hizmet Maliyeti” ismi kullanılmıştır. Buradaki sunulan hizmet ifadesi hizmetin, satışa değil de sunuma tabi olmasının yerinde bir kavram olduğunu göstermektedir. Bu hesabın işleyiş şekline bakıldığı zaman yine taslak hesap planında yer alan 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti Hesabında izlenen hizmet maliyetleri, ilgili hizmet müşteriye sunulmuş bu hizmete ilişkin hasılat kaydedildiğinde “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabında yer alan tutarın, bu hesabın borcuna aktarıldığı ifade edilmiştir. (KGK, 2020, s. 134)

62 grubuna bakıldığı zaman yeni hesapların eklenmiş olduğu görülmektedir; “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri” isimli, uygulanan geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtılmasında normal kapasiteyi esas alan işletmeler tarafından, sabit genel üretim giderlerinin üretim birimlerine dağıtılmayan kısımlarının izlenmesinde kullanılan bir hesap olduğu açıklanmıştır.

“625 Stok Anormal Fire Kayıplar” hesabı stok maliyetine eklenmeyen ve gerçekleştikleri dönemde finansal tablolara gider olarak yansıtılması gereken üretim sürecinde veya stoklama sürecinde oluşan anormal fire ve kayıpların izlenmesinde kullanılır. “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri” hesabı ise stoklara ilişkin ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderlerinin izlenmesinde, “627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı daha önceki dönemlerde değer düşüklüğü hesaplanıp karşılık ayrılan stok kalemlerine ilişkin koşulların değişmesi nedeniyle, değer düşüklüğü riski ortadan kalkması durumunda iptal edilen karşılıkların izlenmesinde kullanılır. TDHP’de yer almayan taslak plandaki son hesap “629 Diğer Giderler” hesabıdır ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen giderleri için kullanılmaktadır.

Tablo 3: “62” Hesap Grubu ve Hesapların Karşılaştırılması

MSUGT’ ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Hesap Planı
62 Satışların Maliyeti (-)	62 Satışların Maliyeti (-)
620 Satılan malullerin maliyeti (-)	620 Satılan malullerin maliyeti (-)

621 Satılan Ticari Malların Maliyeti (-)	621 Satılan Ticari Malların Maliyeti (-)
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	622 <i>Sunulan Hizmet Maliyeti</i> (-)
623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	623 Diğer Satışların Maliyeti (-)
	624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)
	625 Stok Anormal Fire Kayıpları (-)
	626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
	627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)
	629 Diğer Giderler (-)

4.2.4. “63 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

Her iki hesap planına bakıldığı zaman TDHP’de 63 hesap grubu Faaliyet Giderleri olarak ifade edilirken; taslak hesap planda “63 Esas Faaliyet Dönemi Giderleri” ifadesi kullanılmış ve hesaplar açısından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

4.2.5. “64 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

Taslak hesap planında, “64 Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar” adıyla ifade edilen hesap grubu, işletmenin yaptığı mal ve hizmet satışlarından dolayı oluşan brüt satış hasılatı dışındaki esas faaliyet gelirlerinin izlendiği 640-644 no.lu hesaplardan oluşur. (KGK, 2020, s. 137) Taslak hesap planındaki ilgili hesap grubunun açıklamasına bakıldığı zaman, TDHP’den daha farklı bir içeriğe sahip olduğu görülmektedir. Şöyle ki; TDHP’de 64 grubunda yer alan ilk iki hesap işletmenin esas faaliyetleri dışında iştirakler ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlarından oluşmaktadır. Bununla birlikte, taslak hesap planındaki “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabı TDHP’de yer alan Faiz Gelirleri ve Reeskont Faiz Gelirleri Hesaplarını kapsayan açıklama içermekte ve bu iki hesap taslak hesap planında başka bir hesap olarak ifade edilmemektedir. Ayrıca TDHP’ de yer alan konusu kalmayan karşılıklara ve komisyon gelirlerine taslak planda da yer verilmiş ancak “641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar”, “642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri” adlarıyla ve hesap kodlarıyla farklılık göstermiştir.

Taslak hesap planda TDHP’de göre farklılık gösteren bir diğer hesap “643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları” hesabının taslak hesap planına eklenmiş olmasıdır. Bu hesap, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından bunların ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançlar ile sonradan meydana gelen değer artışlarının ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınması sırasında ortaya çıkan kazançların izlenmesinde kullanılacağı belirlenmiştir. (KGK, 2020, s. 138) Ayrıca bu hesapla ilgili olarak dönen varlıklar hesap sınıfında, TDHP’ de yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri daha önceden kullanılmamış olan 16 hesap grubuna çekilmiş ve 17 grubu taslak planda Canlı varlıklar

için ayrılmıştır. Bu durum Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları hesabının kullanılma gerekçesini açıklamaktadır.

Taslak hesap planında 64 hesap grubunun kendi içerisinde iki bölüme (640-644/ 645-649) ayrıldığı daha önce ifade edilmişti. Bu ayrım esas faaliyetlerden ve diğer faaliyetlerden elde edilen gelir ve kazançları ayrı hesaplarda izlenmesini sağlamakla beraber, TDHP’de bu ayrıma yer verilmemiş ve diğer olağan gelir ve karlar tek bir hesap içerisinde yer almıştır.

Taslak hesap planında 64 hesap grubunun ikinci kısmını 645-649 nolu hesaplar oluşturmaktadır. Bu aralıkta yer alan hesaplar işletmenin esas faaliyetleriyle ilişkilendirilemeyen ve finansal gelir niteliği taşımayan gelirlerinin izlendiği hesaplardan oluşmaktadır. (KGK, 2020, s. 139)

Taslak hesap planında “645 Öz kaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların karlarından paylar” hesabı özkaynak yöntemiyle değerlendirilen bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı veya müştereken kontrol edilen işletme yatırımlarının dönem net kârlarından işletmeye düşen payların izlenmesinde kullanılır. Bu hesap TDHP’de ki 64 grubunun ilk iki hesabını kapsayan bir hesap içeriğine sahiptir. Bununla birlikte “646 Ortaklıklardaki yatırımlardan Sağlanan gelir ve Kazançlar” hesabı 645 nolu hesabın açıklamasına paralellik göstermesiyle beraber hangi gelir ve kazançların bu hesapta izleneceği açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu durumlar; Yatırımın özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumu, yatırımın birikmiş değer düşüklüğü, düşülmüş maliyet değeri üzerinden ölçülmesi durumu ve yatırımın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumudur. (KGK, 2020)

Taslak planda ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkullerden ve maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından elde edilecek gelirler için ayrı birer hesap kullanılmıştır. “647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir Ve Kazançlar” hesabı yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin gerçeğe uygun değer artışlarının (gerçeğe uygun değer ile ölçülenler açısından), önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptalinden ortaya çıkan konusu kalmayan karşılıkların (maliyet ile ölçülenler açısından), kira gelirlerinin ve satış kazançlarının izlenmesinde kullanıldığı belirtilmiştir. (KGK, 2020, s. 141) TDHP’de duran varlık satışı (yenileme amacıyla satılmaması halinde) diğer olağandışı gelir ve karlar hesabına kaydedilmesine karşılık; taslak planda “648 Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar” hesabı hazırlanmış ve bu gelirlerin ilgili hesaba kaydedilmesi öngörülmüştür.

Ayrıca taslak planda 649 nolu hesap 64 grubunda belirtilen hesaplardan herhangi birinin kapsamına girmeyen işletmenin diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir ve kazançların izlenmesi için kullanılan hesap olarak ifade edilmiştir. (KGK, 2020, s. 141)

Tablo 4: “64” Hesap Grubu ve Hesapların Karşılaştırılması

MSUGT’ ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Plan
64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	64 (640-644) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Kazançlar
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları

641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	641 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar
642 Faiz Gelirleri	642 Esas Faaliyetlerle İlgili Komisyon Gelirleri
643 Komisyon gelirleri	643 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme Artışları
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	644 Esas Faaliyetlerden Çeşitli gelir kazançlar
645 Menkul Kıymet Satış Karları	64 (645-649) Diğer Faaliyetlerden gelir ve kazançlar
646 Kambiyo karları	645 Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından Paylar
647 Reeskont Faiz Gelirleri	646 Ortaklıklardaki Yatırımlardan Sağlanan Gelir Ve Kazançlar
648 Enflasyon Düzeltme Karları	647 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlar
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	648 Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar
	649 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar

4.2.6. “65 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

64 grubunda yer alan gelir ve kazançlar hesabının 65 grubunda gider ve zararlar açısından aynı çerçevede değerlendirilmesinden dolayı, çalışmada tekrara düşmemek adına 65 hesap grubu için yeni bir açıklama yapılmamıştır.

4.2.7. “66 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

TDHP ile taslak planın karşılaştırılmasında önemli bir farklılık ise 66 grubu için söz konusudur. TDHP’ de 66 grubu Finansman giderini oluştururken aynı grup taslak planda Finansal Gelirleri oluşturmaktadır. Bu durum taslak hesap planının kullanılmaya başlamasıyla alışılmış kayıt sisteminde karışıklıklara sebep olabilir. Ayrıca TDHP’ de yer alan 66 grubundaki finansal giderlerin taslak hesap planında 67 Finansal Giderleri grubuna taşınmasına yol açmıştır.

Hesap grupları ile ilgili yapılan karşılaştırma sonucunda 66 hesap gruplarının isimlerinde önemli değişiklikler olduğu gözlenmiştir. Bu hesap grubu bazındaki değişikliklerin kullanılan hesaplar açısından da önemli farklıklar meydana getirdiği söylenebilir. Özellikle karşılaştırma yapılan hesap planları içerisinde 66-67 gruplarında doğrudan gelir gider kavramlarındaki değişiklik hesap isimlerine ve işleyiş şekillerine de etki etmiştir. 66 grubundaki hesaplara genel olarak bakıldığında zaman her bir gelir kalemi için ayrı bir hesap kullanıldığı görülmektedir. Taslak hesap planına göre bu grup içerisinde yer alacak olan gelirler belirlenmiştir. Bu gelirler (KGK, 2020, s. 146);

- Finansal varlıklardan sağlanan faiz gelirleri, satış karları, değer artış kazançları, kar payı gelirleri vb. gelir ve kazançlar,
- Diğer hesaplarda izlenmeyen kur farkı kazançları,
- Finansal yükümlülüklerden kaynaklanabilecek ve finansal giderlerde bir düzeltme olarak dikkate alınmayan çeşitli kazançlar (örneğin TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından finansal teminat sözleşmelerine ilişkin değer düşüklüğü kazançları),

- Türev araçlardan ortaya çıkan ancak borçlanma maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınmayan ve esas faaliyetlerden ya da diğer faaliyetlerden gelir ve kazançlarda izlenmeyen gelir ve kazançlar,
- İşletmenin sahip olduğu net parasal pozisyon nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen artışlar olarak ifade edilmiştir.

Ayrıca burada yer alan gelir hesapları için herhangi bir özellikli açıklama yapılmamış sadece dönemde ortaya çıkan kur farkı kazançlarının izlenmesinde kullanılan “664 Kur Farkı Kazançları” hesabında ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazançları, borçlanma maliyetlerinde düzeltme olarak dikkate alınan kur farkı kazançları ve finansal tabloların çevriminden kaynaklanan kur farkı kazançları bu hesapta izlenmemiş olup, onun yerine 640 ve 670 no.lu hesaplarda izlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Tablo 5: “66” Hesap Grubu ve Hesapların Karşılaştırılması

MSUGT’ ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Plan
66 Finansman Giderleri (-)	66 Finansal Gelirler
660 Kısa vadeli borçlanma giderleri (-)	660 Mevduat Faiz Gelirleri
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri
	662 Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri
	663 Diğer Faiz Gelirleri
	664 Kur Farkı Kazançları
	665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları
	666 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gelir ve Kazançlar
	667 Türev Araçlardan Sağlanan Kazançlar
	668 Diğer Finansal Gelirler
	669 Net Parasal Pozisyon Kazançları (Enflasyon Düzeltmesi Kârları)

4.2.8. “67 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

TDHP’de 67 grubunda yer alan olağandışı gelir ve karlara karşılık taslak planda “67 Finansal Giderler” grubunu oluşturduğu görülmektedir. TDHP’ de 66 grubunda yer alan kısa ve uzun vadeli borçlanma maliyetleri taslak hesap planında 67 grubunda yer almıştır. Ayrıca taslak plandaki 66 grubuna paralel olarak kullanılan gelirlerin gider karşılıkları bu grupta ifade edilmiştir.

Taslak plana göre, 67 grubunda izlenen gider ve zararlar açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bunlar (KGG, 2020, s. 150);

- İşletmenin finans kuruluşlarından, kiralama işlemlerinden ve para ya da sermaye piyasalarından borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlandığı ve varlıkların maliyetine dâhil edilmeyen faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderler,
- Finansal yükümlülüklerle ilgili diğer kur farkı zararları (ticari borçlardan kaynaklananlar hariç),
- Finansal yükümlülüklerden kaynaklanan yukarıdakilerin kapsamına girmeyen diğer çeşitli kayıplar (örneğin TFRS’yi uygulayan işletmeler açısından finansal teminat sözleşmelerine ilişkin değer düşüklüğü zararları),
- Vadeli mevduatlar, ticari olmayan alacaklar, menkul kıymet yatırımları ve nakit ve nakit benzerleri gibi finansal varlıklardan kaynaklanan gerçeğe uygun değer azalışları, kur farkı zararları, dönemde ayrılan değer düşüklüğü karşılık giderleri, satış zararları gibi gider ve zararlar ile dönemde ayrılan karşılık tutarının aynı hesap dönemi içerisindeki iptalinden ortaya çıkan kazançlar
- Esas faaliyetlerden ya da diğer faaliyetlerde izlenmeyen; türev araçlardan ortaya çıkan gider ve zararlar ile borçlanma maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan gelir ve kazançlar,
- İşletmenin sahip olduğu net parasal pozisyon nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen azalışlardır.

Taslak hesap planında 67 hesap grubunda da 66 grubunda olduğu gibi hesaplar açısından herhangi bir özellikli açıklama yapılmamış sadece, işletmenin esas faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan borçlarından kaynaklanan vade farkı ve kur farkı zararlarının 650 no.lu hesapta izlendiği ayrıca işletmenin bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletme yatırımları gibi finansal varlıkları dolayısıyla ortaya çıkan gider ve zararlarının ise 65 (655-659) hesap grubunda izleneceği ifade edilmiştir.

Tablo 6: “67” Hesap Grubu ve Hesapların Karşılaştırılması

MSUGT’ ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Plan
67 Olağandışı Gelir Ve Karlar	67 Finansal Giderler (-)
671 Önceki dönem gelir ve karları	670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
	671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)
679 Diğer olağandışı gelir ve karlar	672 Diğer Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri (-)
	673 Diğer Faiz Giderleri (-)
	674 Kur Farkı Zararları (-)
	675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları (-)
	676 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Diğer Gider ve Zararlar (-)

	677 Türev Araçlardan Kaynaklanan Zararlar (-)
	678 Diğer Finansal Giderler (-)
679 Diğer olağandışı gelir ve karlar	679 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları) (-)

4.2.9. “68 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

TDHP ile taslak hesap planı karşılaştırmasında göze çarpan bir diğer farklılık ise 68 grubundaki farklılıklardır. Ancak taslak planda açıklanan bu grubun sadece TFRS’yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılacağı ifade edilmiştir. Her iki hesap planına göre karşılaştırma yapıldığında 68 grubu TDHP’ye Olağandışı Gider ve Zararlar olarak ifade edilirken; taslak hesap planda “68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları ile Gider ve Zararları” olarak ifade edilmiştir. İlgili grup karşılaştırmasındaki dikkat çeken başka bir farklılık ise taslak hesap planının da hem gelir hem de gider özelliği taşıyan hesapların aynı grup içerisinde yer alması olmuştur.

TDHP’de grup açıklamasına bakıldığında zaman İşletmenin günlük olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sürekli ve düzenli olarak ortaya çıkma ihtimali olmayan işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubu olarak ifade edilmiştir (GİB, 2020). Taslak hesap planında ise, TFRS 5’de tanımlanan durdurulan faaliyetlerin dönem karını oluşturan temel gelir ve giderler ile durdurulan faaliyet niteliğindeki varlıkların ya da elden çıkarılacak grubun (grupların) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı üzerinden ölçülmesi ya da elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan vergi öncesi kazanç ve kayıpların izlendiği hesap grubu olarak ifade edildiği belirtilmiştir. (KGK, 2020, s. 155).

Grup hesaplarına bakıldığında zaman TDHP’de 680 no.lu hesabın Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları oluştururken taslak hesap planında “680 Durdurulan Faaliyetler- Net Satış Hasılatı” isimli hesabı oluşturmaktadır. Her iki hesap adında ve içeriğinde farklılık olduğu görölmektedir. THPD’de üretimle ilgili giderlerden çalışmayan döneme ve kısımlara ait *giderlerin* kaydedilmesi esas alınmışken; taslak hesap planında, işletmenin durdurulan faaliyetlerine ilişkin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan brüt hasılatında iskontolar, iadeler, puanlar, fiyat avantajı, teşvikler gibi nedenlerle yapılan indirimlerden sonra ulaşılan *net satış hasılatının* izlenmesinde kullanılacağı ifade edilmiştir. Ancak taslak hesap planında 682 Durdurulan Faaliyetler – Gider ve Zararlar hesabı TDHP’deki çalışmayan kısım ve gider ve zararlar hesabını karşılamaktadır. Yine hesap planlarına bakıldığında zaman TDHP’de olmayan “687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları” ile “688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları” hesaplarının taslak planda yer aldığı görölmektedir.

Tablo 7: “68” Hesap Grubu ve Hesapların Karşılaştırılması

MSUGT’ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Plan
---------------------------	---

68 Olağandışı Gider Ve Zararlar	68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karlar İle Gider ve Zararlar
680 çalışmayan kısım gider ve zararları	680 Durdurulan Faaliyetler – Net Satış Hasılatı
	681 Durdurulan Faaliyetler – Diğer Gelir ve Kazançlar
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	682 Durdurulan Faaliyetler – Gider ve Zararlar (-)
689 Diğer olağandışı gider ve zararlar	687 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Artış ve Satış Kazançları
	688 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Değer Azalış ve Satış Zararları (-)

4.2.10. “69 Hesap Grubu” ve Hesaplar Açısından Karşılaştırma

Her iki hesap planın göre karşılaştırılacak son grup 69 hesap grubudur. Taslağa göre bu grup, sürdürülen ve durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararının izlendiği hesaplardan oluşur. İlgili grup hesaplarına bakıldığı zaman ilk göze çarpan farklılık 690 no.lu hesabın ismindeki değişikliktir. TDHP’ye göre dönem net karı veya zararı olarak ifade edilen hesap, taslak hesap planına göre “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” olarak ifade edilmektedir. Ancak taslak plandaki hesap açıklamasına bakıldığı zaman durdurulan faaliyetlere ilişkin kar veya zararın ayrı olarak gösterilmediği durumda işletmenin tüm faaliyetlerinden ortaya çıkan kar veya zarar bu hesapta gösterildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda bu hesabın ismi TDHP ile aynı olur ve 690 Dönem Karı veya Zararı olarak kullanılır. (KGK, 2020, s. 157) TDHP’de Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılıkları adıyla yer alan 691 no.lu hesap taslak planda “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri” adıyla yer almış ve durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararın ve bunlara ilişkin vergi giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği durumda, bu hesabın ismi “691 Dönem Karı Yasal Vergi Gideri” olarak kullanılabilirdiği ifade edilmiştir. (KGK, 2020, s. 158)

TDHP’de 692 no.lu hesapta dönem karı veya zararı hesabı yer alırken taslak planda “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi” hesabı yer almaktadır. Taslak planda 69 grubunda diğer iki hesapta da ifade edildiği gibi sürdürülen faaliyetler ifadesi durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararın ve bunlara ilişkin vergi giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği durumda, bu hesabın ismi “692 Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi” olarak kullanılabilirdiği belirtilmiştir.

TDHP’de 693-696 no.lu hesaplar boş bırakılmışken taslak planda dönem net karı zararı 693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı hesabında yer almıştır. Ayrıca işletmede durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar veya zararın ve bunlara ilişkin vergi giderlerinin ayrı olarak gösterilmediği durumda ise bu hesap yerine doğrudan “699 Dönem Net Kar veya Zararı” hesabı kullanılabilirdiği ifade edilmiştir.

Taslak hesap planında 69 grubunda yer alan diğer hesaplar TFRS uygulan işletmeler için kullanılan hesaplar olarak belirtilmiştir.

Tablo 8: “69” Hesap Grubu ve Hesapların Karşılaştırılması

MSUGT’ ye göre Hesap Planı	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hazırlanmış Taslak Plan
69 Dönem Net Karı veya zararı 690 Dönem Kârı Veya Zararı	69 Dönem net karı veya zararı 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı
691 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)	691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)
692 Dönem Net Kârı Veya Zararı	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±)
697 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Enflasyon Düzeltme Hesabı	693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	694 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı 695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-) 696 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi (±) 697 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı 699 Dönem Net Kar veya Zararı

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebenin işletmeler açısından ortak kullanım dili ve işletmelerin temel yapı taşlarından biri olması muhasebedeki standartlaşmanın önemini açıkça göstermektedir. Türkiye’nin küreselleşen dünyada, ekonomik faaliyetlerde aktif rol sahibi olması, sürekli gelişme ve iyileştirme çalışmalarını da beraberinde getirmiştir. Türkiye’nin bu isteği, uluslararası standartlara paralel yeni standartlar hazırlamasının yolunu açmış ve KGK tarafından yeni standartların hazırlanmasını sağlamıştır. Hazırlanan bu standartlar ilk olarak belirli gruplar tarafından kullanımı zorunlu olsa da zaman içerisinde standartların kullanım alanı genişletilmiştir. Ayrıca sunulan finansal bilgin niteliğinin artırılması amacıyla, kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirmede tekdüzenin sağlanması ve denetimin kolaylaştırılması amacıyla finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı yayımlanmıştır.

Finansal raporlama standartlarına uygun taslak planın hazırlanmasıyla KGK tarafından yeni hesap grupları ve hesaplar eklendiği ifade edilmiştir. Bu durum hali hazırda kullanılan MSUGT’ye uygun TDHP ile taslak hesap planı arasında karşılaştırma yaparak farklılıkların ortaya konulmasını gerekli kılmıştır.

Çalışmada birçok hesap açısından isim ve içerik farklılığı olmuş olsa da en dikkat çeken farklılığın taslak hesap planda yeni hesap gruplarının ve yeni hesapların konulmuş olması söylenebilir. Bu farklılık özellikle 64 ve 65 grubunda esas faaliyet ve diğer faaliyetlerden kaynaklanan gelir/kazanç ve gider/zarar ayırımına tabi tutulmuş olmasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte taslak planda 66

grubu da TDHP'den farklı olarak finansal gelirlere yer verilmiş ve finansal giderler için 67 hesap grubu kullanılmıştır. Ayrıca taslak hesap planında 68 hesap grubu hem gelir/kazançları hem de gider/zararları içermesiyle birlikte, TFRS uygulayan işletmeler tarafından kullanılacağı ifade edilmiştir.

Her iki hesap planına göre yapılan karşılaştırmada, 69 hesap grubundaki farklılık taslak planda hesapların sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler açısından ele alınmış olmasıdır. Şöyle ki; sürdürülen faaliyetlerle ilgili dönem karı veya zararı, vergi giderleri, ertelenmiş vergi gelir gider etkisi ve dönem net karı veya zararı için ayrı hesaplar kullanılırken durdurulan faaliyetler içinde ayrı hesapların kullanılması öngörülmüştür.

Her iki hesap planına bakıldığında, temel farklılığın taslak hesap planında daha fazla hesabın yer almış olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, taslak hesap planında mevcut hesap planında kullanılan hesap isimlerinde de değişiklik olmuştur. Ayrıca taslak hesap planında bazı hesap isimlerinin çok uzun olmasının gözlenmesiyle birlikte bu durumun kullanıcılar açısından sorun oluşturabileceği düşünülmektedir. Ancak hazırlanan taslak hesap planının daha ayrıntılı ve kapsamlı bilgiler içermesiyle yeni taslak planının, hem daha geniş kullanım alanı bulacağı hem de uygulamada daha büyük kolaylık sağlayacağı öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Dinç, E., & Atabay, E. (2019). Tekdüzen Muhasebe sisteminde Gerçekliği Bozan Hükümler ve Güncelleme İhtiyacı. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 179-192.
- Doğan, A. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 770-786.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 115-132.
- Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası*, 9-21.
- Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-24.
- GİB. (2020, Ocak 28). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm> adresinden alındı
- Gökçen, G., Öztürk, E., & Güleç, F. (2018). BOBİ FRS VE TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 437-438.
- Kaplan, A. (2020). Hesap Planı Değişimi Üzerine Bir İnceleme: Tek Düzen Hesap Planı ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Karşılaştırması. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 103-129.
- Karataş, N., & Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS Ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve Ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 857-884.
- Kaya, H. P. (2019). Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 835-855.
- KGK. (2020, Ocak 28). *Kamu Gözetim Kurumu Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*. https://www.kgk.gov.tr/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf adresinden alındı (28.01.2020)

- Önal, S., & Kılıç, İ. (2019, Nisan). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı İle Mevcut Tek Düzen Planının Karşılaştırılması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(91), 71-97.
- Özbek, C. Y. (2019). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği İle Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağının Maliyet Hesapları Açısından Karşılaştırımlı Değerlendirilmesi. *The Journal of Accounting And Finance*, 355-376.
- şen, İ. K., & Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değerlikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme . *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları dergisi*, 462-484.