



## Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması

Nurettin ÖZDEMİR<sup>1</sup>

### Öz

İşletmeler, gerçekleştirdikleri mali nitelikteki işlem ve olayları finansal tablolara aktarmak amacıyla hesap planlarından yararlanmaktadır. Türkiye’de finansal tabloların hazırlanmasında, şimdiki ismiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan ve 1994 yılı itibarıyla yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) kullanılmaktadır. Ancak 2005 yılı itibarıyla Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte TDHP yetersiz kalmaya başlamış ve finansal raporlamanın doğru bir şekilde yapılabilmesine engel olmuştur. Bu nedenle, finansal raporlama standartlarına uygun bir hesap planı ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu amaçla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından önemli çalışmalar yapılmıştır. Kurum tarafından yapılan çalışmalar sonucunda önce 2018 yılında taslak hesap planı, sonrasında ise 29.07.2024 tarihinde kamuoyu görüşü ve önerileri dikkate alınarak hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS HP) yayımlanmıştır. Nitel araştırma yöntemlerinden doküman inceleme tekniği kullanılarak yapılan bu çalışmada, KGK tarafından yayımlanan FRS HP ile TDHP’deki finansal durum tablosu / bilançoda yer alan hesap sınıfları karşılaştırılmış ve iki hesap planı arasındaki farklar incelenmiştir. Çalışmada, TDHP’deki genel yapı üzerine inşa edilen FRS HP’de, finansal raporlama standartlarındaki sınıflandırma, değerlendirme ve diğer hükümlere uyum sağlamak amacıyla önemli değişiklikler yapıldığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS HP), Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), Finansal Durum Tablosu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).

**JEL Kodları:** M40, M41, M48.

## Evaluation of the Changes Introduced by the Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards and Comparison with the Uniform Chart of Accounts

### Abstract

Companies use chart of accounts to transfer financial transactions and events to the financial statements. In Turkey, the preparation of financial statements is based on the Uniform Chart of Accounts, now known as the UCA, which is based on the General Communiqué on Accounting System Implementation No. 1, published by the Ministry of Treasury and Finance on 26.12.1992 and invoked in 1994. However, with the use of the International Accounting / Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) as of 2005, the UCA became inadequate and hindered accurate financial reporting. Therefore, the need for a chart of accounts under financial reporting standards has emerged. For this purpose, important studies have been carried out by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA). As a result of the studies carried out by the Authority, firstly, the draft chart of accounts was published in 2018, and then the Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards (FRS CA), which was prepared by considering the opinions and suggestions of the public, was published on 29.07.2024. In this study, which was conducted using the document review technique, one of the qualitative research methods, the account classes in the statement of financial position/balance sheet in the FRS CA published by the POA and the UCA were compared, and the differences between the two chart of accounts were examined. The study determined that significant changes have been made in FRS CA, which is built on the general structure of UCA to comply with classification, valuation, and other provisions in financial reporting standards.

**Keywords:** Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards (FRS CA), Uniform Chart of Accounts (UCA), Statement of Financial Position, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA)

**JEL Codes:** M40, M41, M48.

<sup>1</sup> Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Nurettin ÖZDEMİR, Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Yozgat/Türkiye, nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr; ORCID ID: 0000-0001-6101-3030.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Özdemir, N. (2025). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planının getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesi ve tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 109-131. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1538241>



## EXTENDED SUMMARY

### Introduction

Chart of accounts plays the most critical role in preparing financial statements, which are the external face of the entities. Financial transactions and events during a period are transferred to the financial statements through the accounts in the chart of accounts. At this point, the chart of accounts that can respond to the reporting needs of entities gains importance. In Turkey, the Uniform Chart of Accounts (UCA) prepared by the Ministry of Treasury and Finance has been used since 1994. However, as in the rest of the world, important steps were taken in Turkey in 2005 to comply with International Accounting / Financial Reporting Standards. According to the aforementioned reporting standards, the uniform chart of accounts was insufficient to prepare fair, appropriate, and comparable financial statements. Therefore, necessary studies have been carried out by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA). POA first prepared a draft chart of accounts in September 2018 and then continued to work with a working group that included academics, experts, independent auditors, representatives of professional organizations, and private sector representatives. On 13.12.2018, the meetings with the working group were completed, and the draft chart of accounts was prepared for consultation by public institutions/organizations and the public. Then, on 25.12.2018, public institutions/organizations and the public were asked to provide feedback until 01.03.2019 regarding the draft chart of accounts. Along with the draft chart of accounts, a file titled "Specific Issues Requested for Opinion" was shared, and the relevant people or institutions were asked to separately indicate their suggestions regarding the issues in the file in addition to the general suggestions.

POA updated the draft chart of accounts by evaluating the feedback from the public and the changes in Turkish Financial Reporting Standards ("TFRS") and Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises ("FRS for LMSE") and presented it once again for public comments and suggestions on 10.11.2023. As a result of the work carried out on the draft chart of accounts with the opinions and suggestions received within approximately 15 days, the final chart of accounts was prepared and it was decided to implement the Chart of Accounts in accordance with Financial Reporting Standards (FRS CA) with the Board decision taken on 29.07.2024. The chart of accounts, which was prepared after many years of work, will be used optionally by entities that keep books on the balance sheet basis (except financial institutions) and report according to TFRS or FRS for LMSE.

In this study, which was conducted by document review technique, one of the qualitative research methods, the statement of financial position in the FRS CA published by POA was examined in detail at the level of account classes, account groups, and accounts, and the differences with UCA were revealed. For this purpose, FRS CA and UCA are compared, and account groups that are newly opened and renamed in FRS CA and removed account groups are analyzed. In addition, explanations for newly opened account groups and accounts in FRS CA are included.

The study concluded that the FRS CA, which is built on the general structure in the UCA, has undergone significant changes to comply with the classification, valuation, and other provisions in the financial reporting standards. In addition, it has been determined that the number of accounts in the FRS CA has significantly increased from 271 in the UCA to 479 in the FRS CA, and accounts have been added to enable entities to use accounts in accordance with the provisions of the financial reporting framework to which they are subject to.

### Literature on Research

In the study conducted by Akdoğan (2019); the necessity of updating the UCA was explained and the Draft FRS CA published by POA and UCA were examined by comparing them. Gökçen and Ataman (2020) examined the service production accounts used by service production entities in the Draft FRS CA and UCA and compared the accounts in the two chart of accounts. Kablan (2020) compared the UCA with the Draft FRS CA and identified the differences between the two chart of accounts. Karcıoğlu, Ertaş, and Çelik (2021) compared the UCA and the Draft FRS CA for income

and expense accounts in terms of account classes, account groups, and account levels. Karacan and Albeni (2021) compared the provision accounts in the UCA and the Draft FRS CA and the accounts related to canceled provisions by making sample accounting applications and examined the differences between the two chart of accounts. In the study by Utku (2022), equity accounts in the Draft FRS CA and the currently used UCA were compared and analyzed. In the study conducted by Dizman (2022), the securities account group in UCA and the financial investments account group in Draft FRS CA were compared, and the differences between the two account plans were revealed.

When the studies are examined, it is seen that all of them are based on the draft chart of accounts and generally focus on specific areas such as service production accounts, income and expense accounts, provision accounts, equity accounts and securities accounts. Unlike previous studies, this study has been conducted considering the FRS CA published on 29.07.2024. In addition, unlike other studies, the study includes all account classes in the statement of financial position instead of a specific account group. It is thought that the study will make a significant contribution to the literature because it is based on the published FRS CA and covers all account classes in the statement of financial position.

### **Method of The Research**

This study, which examines the innovations brought by FRS CA published by POA and analyzes the differences with UCA in a comparative manner, used the document review technique, one of the qualitative research methods. In this context, both FRS CA and UCA were examined in detail, and the two chart of accounts were compared. The innovations brought by FRS CA and the differences between them and UCA are presented in the account class, account group, and account level.

### **Findings of The Research**

This study determined the innovations brought by FRS CA and their differences with UCA. Accordingly, many new accounts were opened in FRS CA due to the valuation, classification, and other provisions in the financial reporting standards, and the number of accounts increased from 271 to 479 in UCA. Name changes have been made at the level of account classes, account groups and accounts in FRS CA. In the FRS CA, some account groups have been merged, some account groups have been separated, and more detailed explanations about the accounts have been provided. In FRS CA, separate disclosures have been made for some accounts according to the financial reporting framework (TFRS or FRS for LMSE) to which the entities are subject to. While many new account groups and accounts have been added to FRS CA related to current assets, non-current assets, current liabilities, non-current liabilities and shareholders' equity account classes in the statement of financial position, some account groups and accounts in UCA have been changed and added.

### **Conclusion**

With FRS CA, a chart of accounts with the quality and content that businesses have needed for years has been prepared. Entities that will apply the relevant chart of accounts can access all the accounts they need to make higher-quality reporting. In addition, since the chart of accounts is very comprehensive and prepared according to the special provisions in the financial reporting frameworks, entities can use the accounts they need according to the financial reporting framework they are subject to. The detailed explanations for all account groups and accounts in the FRS CA will significantly benefit entities in preparing financial statements. Using FRS CA by all entities will increase the comparability of financial statements.

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin dışa açılan yüzü olan finansal tabloların hazırlanmasında en önemli rolü hesap planı üstlenmektedir. İlgili dönem içerisinde gerçekleştirilen mali nitelikteki işlem ve olaylar hesap planında yer alan hesaplar aracılığıyla finansal tablolara yansıtılmaktadır. Türkiye’de bu görev, şimdiki ismiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan ve 1994 yılından itibaren kullanılan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’nin ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) tarafından yerine getirilmiştir. Ancak 2005 yılı itibarıyla Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)’nın ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla birlikte TDHP yetersiz kalmaya başlamış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yeni bir hesap planı için çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. TDHP’nin özellikle bağımsız denetime tabi olan ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ya da Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’na göre raporlama yapan işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar için yetersiz kalması bu çalışmaların hızlandırılmasını sağlamıştır. Kurum tarafından bu doğrultuda yapılan çalışmalar sonunda Eylül 2018 itibarıyla taslak hesap planı hazırlanmış ve sonrasında akademisyenlerin, uzmanların, bağımsız denetçilerin, meslek örgütü temsilcilerinin ve özel sektör temsilcilerinin dâhil olduğu çalışma grubuyla çalışmalara devam edilmiştir. Çalışma grubuyla gerçekleştirilen toplantılar da 13.12.2018’de tamamlanarak hazırlanan taslak hesap planı kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılmaya hazır hale getirilmiştir (KGGK-A). 25.12.2018 tarihinde kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine sunulan taslak hesap planıyla ilgili 01.03.2019 tarihine kadar dönüt yapmaları istenmiştir. Taslak hesap planıyla birlikte “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bir dosya paylaşılarak ilgili kişi ya da kurumlardan genel önerilerin yanı sıra;

- Menkul kıymetler hesap grubunda yer alan hesapların çeşitlerine göre ayrıştırılması,
- Taşıyıcı bitkilerin izleneceği hesap,
- Faturası beklenen alımlardan kaynaklı borçlar,
- Kredi kartıyla yapılan ödemelere ilişkin borçlar,
- Kamudan olan ticari alacaklar ve kamuya olan ticari borçlar,
- Gelir üzerinden ödenecek vergiler ile işletmenin sorumlu sıfatıyla ödeyeceği vergiler,
- Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler hesapları için “Peşin Ödenmiş” ifadesinin, Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesapları için de “Ertelenmiş” ifadesinin kullanımı,
- 542 Olağanüstü Yedekler hesabı,
- 579 Ödenen Kar Payı Avansları (-) hesabı,
- Tarımsal faaliyetle ilgili değerlendirme artış ve azalışlarının izlenmesi için açılan hesapların hangi hesap grubu altında olması gerektiği,
- 7/A seçeneğinde yer alan hesap grupları ve hesapların isimlerinde yer alan “gider” ifadesi yerine “malîyet” ifadesini kullanma durumu,
- Özel bölgelerden ve ihrac kaydıyla yapılan satışların ayrı bir şekilde izlenmesi için farklı hesapların açılıp açılmaması

gibi hususlardaki görüş ve önerilerini ayrıca belirtmeleri beklenmiştir (KGGK-B).

KGGK, kamuoyundan gelen dönütler ile TFRS ve BOBİ FRS’de meydana gelen değişiklikleri değerlendirerek taslak hesap planını güncellemiş ve 10.11.2023 tarihinde bir kez daha kamuoyunun görüş ve önerilerine açmıştır (KGGK-C). Yaklaşık 15 günlük süre zarfında gelen görüş ve öneriler doğrultusunda taslak hesap planı üzerinde çalışmalar yapılarak nihai hesap planı hazırlanmış ve 29.07.2024 tarihinde alman kurul kararı ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS HP)’nin uygulanmasına karar verilmiştir. Uzun yıllar süren çalışmalar sonunda hazırlanan

hesap planı, bilanço esasına göre defter tutan (finansal kuruluşlar hariç) ve TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmeler tarafından isteğe bağlı bir şekilde kullanılacaktır (KGK-D). TDHP'de 271 olan hesap sayısı, finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme, sınıflandırma ve diğer hükümlere uyum sağlayabilmek amacıyla FRS HP'de önemli oranda artırılarak 479'a çıkarılmıştır.

Nitel araştırma yöntemlerinden doküman inceleme tekniğiyle yapılan bu çalışmada, KGK tarafından yayımlanan FRS HP'de yer alan finansal durum tablosu hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar düzeyinde ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve TDHP ile olan farkları ortaya konmuştur. Bu amaçla FRS HP ile TDHP karşılaştırılmış ve FRS HP'de yeni açılan ve isim değişikliği yapılan hesap grupları ile kaldırılan hesap grupları incelenmiştir. Ayrıca FRS HP'de yeni açılan hesap grubu ve hesaplara yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Bu amaçla çalışmada önce konu ile ilgili literatür taramasına yer verilmiş ve sonrasında ise FRS HP ile TDHP'nin hesap sınıfı, hesap grubu ve hesap düzeyinde karşılaştırması yapılarak FRS HP'nin getirdiği yenilikler ve TDHP ile farkları ortaya konmuştur. Sonuç bölümünde ise yapılan genel değerlendirmenin yanı sıra önerilerde bulunularak çalışma tamamlanmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Konu ile ilgili yapılan literatür taramasında, KGK tarafından 29.07.2024 tarihinde yayımlanan FRS HP ile ilgili henüz bir çalışma yapılmadığı görülmüş ancak 2018 yılında yayımlanan taslak hesap planı dikkate alınarak yapılan aşağıdaki çalışmalar tespit edilmiştir.

Akdoğan (2019) tarafından yapılan çalışmada; TDHP'nin güncellenmesine ilişkin gereklilik açıklanmış ve KGK tarafından yayımlanan Taslak FRS HP, TDHP ile karşılaştırılmak suretiyle incelenmiştir. Çalışmada, taslak hesap planının TDHP'nin ana yapısını bozmadığı, TDHP'deki boş hesap kodları kullanılarak yeni hesapların açıldığı ve bazı hesap isimlerinin de finansal raporlama standartlarına uygun olarak değiştirildiği ifade edilmiştir. Yapılan değişikliklerde standartlardaki ölçme kriterlerinin etkin rol oynadığı belirtilmiştir. Çalışmada Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın taslak hesap planını tüm işletmeler tarafından zorunlu bir şekilde uygulanmasına yönelik karar alması gerektiği ve işletmelerin hesap planında yer alan çok sayıda hesapta sadece raporlama ihtiyacına cevap verecek hesapları kullanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Gökçen ve Ataman (2020)'in çalışmalarında; Taslak FRS HP ile TDHP'de yer alan hizmet üretim işletmeleri tarafından kullanılan hizmet üretim hesapları incelenmiş ve iki hesap planında yer alan hesaplar karşılaştırılmıştır. Çalışmada, Taslak FRS HP'de yer alan hizmet üretim hesaplarının TDHP'deki hesaplardan önemli düzeyde farklılaştığı belirtilmiş ve bu farklar örnek uygulamalar yoluyla karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur. Taslak FRS HP'de yer alan hesapların işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olduğu ifade edilen çalışmada, teslim edilmemiş hizmetlerin kayda alınmasında kullanılacak stok hesaplarının ve işletmenin kullandığı maliyet yöntemine uygun hesapların ilave edildiği belirtilmiştir.

Kablan (2020) çalışmasında; Taslak FRS HP ile TDHP'yi karşılaştırmış ve iki hesap planı arasındaki farkları tespit etmiştir. Çalışmada belgesel gözlem yolu ile toplanan verilere içerik analizi yapılmış ve önemli farklar saptanmıştır. Çalışmada, TDHP'de yer alan 250 adet hesaba karşılık Taslak FRS HP'de 476 adet hesabın olduğu, Taslak FRS HP'nin TDHP'nin mevcut yapısını bozmayacağı, boş hesap kodlarının kullanılması yoluyla yeni hesap gruplarının oluşturulduğu ve hesapların/hesap gruplarının finansal raporlama standartları ile uyumlu hale getirildiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Karcioğlu, Ertaş ve Çelik (2021)'in çalışmalarında; TDHP ile Taslak FRS HP'nde yer alan gelir ve gider hesapları sınıf, grup ve hesap düzeyi açısından karşılaştırılmıştır. TDHP ile Taslak FRS HP arasında önemli farkların tespit edildiği çalışmada Taslak FRS HP'de yeni hesap gruplarının ve hesapların ilave edilmesi nedeniyle daha fazla hesabın yer aldığı, kullanılan hesapların isimlerinde değişiklikler yapıldığı ve hesaplara ilişkin açıklamaların daha kapsamlı olduğu tespit edilmiştir. Taslak FRS HP'deki temel farkların; 64 ve 65 no.lu hesap gruplarında yapılan esas faaliyet ile diğer faaliyet gelir/kazanç ve gider/zarar ayrımının yapılması, finansal gelirlere ilişkin yeni bir hesap

grubunun eklenmesi ile 69 no.lu hesap grubunda sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayrımının yapılması olarak ifade edilmiştir. Çalışmada Taslak FRS HP'nin daha detaylı bilgiler içermesiyle birlikte daha fazla kullanım alanı bulacağı ve bu nedenle de işletmelere büyük kolaylık sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Karacan ve Albeni (2021) çalışmalarında; TDHP ile Taslak FRS HP'de yer alan karşılık hesaplarını ve iptal edilen karşılıklara ilişkin hesapları örnek muhasebe uygulamaları yapılarak karşılaştırılmış ve iki hesap planı arasında ortaya çıkan farklar incelenmiştir. Çalışmada mevcut hesap planı olan TDHP'de karşılık ayırma işlemine ilişkin aktifteki hesapların yanı sıra 654 no.lu hesabın kullanıldığı, Taslak FRS HP'de ise aktif hesapların yanı sıra 62, 64, 65, 66 ve 67 no.lu hesap gruplarında yer alan çok sayıda hesabın kullanıldığı tespit edilmiştir. Ayrılan karşılıkların iptalinde TDHP'de karşılığın ayrıldığı dönemden bağımsız bir şekilde 644 no.lu hesap alacaklandırılmaktadır. FRS HP'de ise karşılığın ayrıldığı dönemin iptal edilen dönemden farklı olması genellikle önem kazanırken bu kapsamda 6 no.lu gruptaki farklı hesapların kullanılacağı belirtilmiştir.

Utku (2022) tarafından yapılan çalışmada; Taslak FRS HP ile halen kullanılmakta olan TDHP'de yer alan özkaynak hesapları karşılaştırılarak analiz yapılmıştır. Çalışmada, taslak hesap planında özkaynaklar hesap sınıfında yer alan hesapların getirdiği yenilikler ortaya konularak hesapların işleyişine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Belge incelemesi yoluyla taslak hesap planı ile TDHP içerik analizine tabi tutularak hesapların işleyişleri ile ilgili örnek uygulamalar yapılmıştır. Çalışmada, taslak hesap planında özkaynak hesapları ile ilgili daha detaylı sınıflandırma yapıldığı ve bu kapsamda 3 yeni hesap grubunun açıldığı, ayrıca TDHP'de 19 olan özkaynak sınıfı hesap sayısının 55'e çıkarıldığı bulguları ortaya konmuştur. Çalışmada, taslak hesap planındaki açıklamaların finansal raporlama standartlarının uygulanmasında rehber olarak kullanılabilieceği ifade edilmiştir.

Dızman (2022) tarafından yapılan çalışmada; TDHP'deki menkul kıymetler hesap grubu ile Taslak FRS HP'deki finansal yatırımlar hesap grubu karşılaştırılmış ve iki hesap planı arasındaki farklar ortaya konmuştur. Taslak hesap planının uygulanması aşamasında kullanıcılara fayda sağlamak amacıyla yapılan çalışmada; TDHP'deki menkul kıymetler hesap grubunun Taslak FRS HP'de finansal yatırımlar olarak ifade edildiği ve TDHP'deki menkul kıymetler hesap grubunun çeşit esasına Taslak FRS HP'deki finansal yatırımlar hesap grubunun ise fonksiyon esasına göre oluşturulduğu tespit edilmiştir. İki hesap planı arasındaki bu farkın, hesap düzeyinde de önemli farkların ortaya çıkmasına neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada, TDHP'de uzun vadeli menkul kıymetlere ilişkin ayrı bir hesap grubuna yer verilmemesine rağmen Taslak FRS HP'de dönen varlıkların yanı sıra duran varlıklar arasına da finansal yatırımlarla ilgili hesap grubunun eklendiği ifade edilmiştir.

### **3. FRS HP İLE TDHP'NİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Çalışmanın bu bölümünde FRS HP ile TDHP'deki tüm hesap sınıfları genel bir şekilde karşılaştırılırken finansal durum tablosu / bilanço hesap sınıfları ve hesap grupları ise ayrıntılı bir şekilde karşılaştırılmıştır (MSUGT Sıra No:1; KGK-E). İki hesap planında yer alan hesaplar karşılaştırılırken görünürlüğü ve anlaşılabilirliği artırmak amacıyla FRS HP'de yer alan hesaplar, tırnak (" ") içerisinde ve italik yazılmıştır.

#### **3.1. FRS HP ile TDHP'nin Hesap Sınıfı Açısından Karşılaştırılması**

FRS HP ile TDHP'de yer alan hesap sınıfları Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1. FRS HP ile TDHP’de Yer Alan Hesap Sınıflarının Karşılaştırılması**

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı		Tekdüzen Hesap Planı
1 - Dönen Varlıklar		1 - Dönen Varlıklar
2 - Duran Varlıklar		2 - Duran Varlıklar
3 - Kısa Vadeli <b>Yükümlülükler</b>	←	3 - Kısa Vadeli <b>Yabancı Kaynaklar</b>
4 - Uzun Vadeli <b>Yükümlülükler</b>	←	4 - Uzun Vadeli <b>Yabancı Kaynaklar</b>
5 - Özkaynaklar		5 - Özkaynaklar
6 - <b>Kâr veya Zarar</b> Tablosu Hesapları	←	6 - <b>Gelir</b> Tablosu Hesapları
7 - Maliyet Hesapları		7 - Maliyet Hesapları
8 - <b>Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)</b> ve Serbest Hesaplar	←	8 - Serbest Hesaplar
9 - <b>Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları (Nazım Hesaplar)</b>	←	9 - Nazım Hesaplar

*Not: FRS HP ile TDHP’de farklı isimlendirilen hesap sınıfları ok işareti ile gösterilmiş olup, iki hesap planı arasındaki farklar koyulaştırılarak gösterilmiştir.*

Tablo 1’de FRS HP ve TDHP’de yer alan hesap sınıfları değerlendirildiğinde FRS HP’de yer alan hesap sınıfları ile TDHP’de yer alan hesap sınıflarının büyük oranda benzerlik gösterdiği görülmektedir. Buna karşılık hesap sınıflarının isimlendirilmesi noktasında iki hesap planı arasındaki en önemli fark düzenlemelerde yer alan finansal tabloların isimlerindeki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Her iki hesap planında da 6 no.lu hesap sınıfı için düzenlemedeki finansal tablo ismi kullanılmıştır. FRS HP’de yer alan hesap sınıflarındaki bir diğer farklılık da 3 ve 4 no.lu hesap sınıflarında yabancı kaynak ifadesi yerine yükümlülük ifadesinin kullanılmasıdır. 8 no.lu hesap sınıfı için serbest hesapların yanı sıra “Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” ifadesi ilave edilirken 9 no.lu hesap sınıfı için de nazım hesaplara açıklama olarak “Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları” ifadesi ilave edilmiştir.

### 3.2. FRS HP ile TDHP’nin Dönen Varlıklar Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 1-Dönen Varlıklar sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2. FRS HP ile TDHP'nin Dönen Varlıklar Açısından Karşılaştırılması**

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
10 - Nakit ve Nakit Benzerleri	10 - Hazır Değerler
11 (110-118) - Finansal Yatırımlar	11 - Menkul Kıymetler
<b>11 (119) - Türev Araçlar</b>	
12 - Ticari Alacaklar	12 - Ticari Alacaklar
13 - Diğer Alacaklar	13 - Diğer Alacaklar
14 - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar	14 - Boş
15 - Stoklar	15 - Stoklar
16 - Boş	16 - Boş
<b>17 - Canlı Varlıklar</b>	17 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
18 - Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları	18 - Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
19 (190-195) - Diğer Dönen Varlıklar	19 - Diğer Dönen Varlıklar
<b>19 (196-199) - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar</b>	

Not: FRS HP ile TDHP'de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDMS'de olmayıp FRS HP'de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 2'de FRS HP ve TDHP'deki dönen varlık hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

TDHP'deki Hazır Değerler ifadesi FRS HP'de Nakit ve Nakit Benzerleri olarak değiştirilirken hesap grubu altında yer alan hesaplar incelendiğinde TDHP'de 108 Diğer Hazır Değerler olarak yer alan hesabın FRS HP'de kaldırılarak bu hesabın yerine 104, 105, 106 ve 107 no.lu hesaplar eklenerek daha detaylı ifade edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ayrıca bu hesap grubunda ortaya çıkan değer düşüklüklerini kayıt altına almak amacıyla hesap grubuna "109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabı ilave edilmiştir.

TDHP'deki Menkul Kıymetler hesap grubu FRS HP'de iki gruba ayrılarak Finansal Yatırımlar ve Türev Araçlar olarak değiştirilirken hesap grubunun içeriği de tamamıyla değiştirilmiştir. FRS HP'de yapılan değişiklik finansal raporlama standartlarındaki değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Finansal raporlama standartlarında menkul kıymet yatırımları farklı değerlendirme yöntemlerine tabi olduğundan hesap planına da bu değerlendirme yöntemlerine uygun hesap isimleri eklenmiştir. Bu gruptaki bir diğer farklılık ise TDHP'de yer almayan ve sadece nazım hesaplar arasında izlenebilen türev ürünler için FRS HP'de 11 (119) Türev Araçlar hesap grubunun eklenmesidir. İşletmeler bu hesap grubunda, alım satım amaçlı ya da riskten korunmak amacıyla yaptıkları kısa vadeli yatırımlarını diğer finansal araçlardan ayrı olarak izleyebilmektedirler.

Hesap planlarında 12 Ticari Alacaklar ile 13 Diğer Alacaklar hesap gruplarında isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Buradaki değişiklikler de genel itibarıyla finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla yapılmıştır. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP'de gerek Ticari Alacaklar gerekse Diğer Alacaklar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP'de yer alan Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. Yine TDHP'de Ticari Alacaklar hesap grubunda yer alan Verilen Depozito ve



Teminatlar hesabı, FRS HP’de Diğer Alacaklar Hesap grubu içerisine alınmıştır. FRS HP’de TDHP’den farklı olarak “122 Alınan İleri Tarihli Çekler”, “123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar” ve “126 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar” hesapları hesap planına dâhil edilmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP’ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Alacaklar hem de Diğer Alacaklar hesap gruplarına “128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabı eklenmiştir. TDHP’de Diğer Alacaklar hesap grubu altındaki İştiraklerden Alacaklar hesabı ile Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabı FRS HP’de yerini “132 Ortaklıklardan Alacaklar” ve “133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar” hesaplarına bırakmıştır. TDHP’de hem Ticari hem de Diğer Alacaklar hesap grupları için sadece şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına imkân tanındığından kullanılan karşılık hesapları da 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ve 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı olarak isimlendirilirken FRS HP’de Ticari ve Diğer Alacaklar hesap gruplarında karşılık ayırmak amacıyla açılan hesaplarda “Şüpheli” ifadesi kaldırılmıştır.

TDHP ile FRS HP arasında isminde değişiklik yapılmayan hesap gruplarından biri 15 Stoklar grubudur. Stoklar hesap grubunun isminde değişiklik yapılmamasına rağmen TDHP’de olmayan “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri”, “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” ve “156 Yoldaki Stoklar” hesapları FRS HP’ye eklenmiştir. 154 ve 155 no.lu hesapların FRS HP’ye eklenmesiyle birlikte TDHP’deki hizmet üretimlerinin stoklanamayacağı anlayışı yerini hizmet üretimlerinin de diğer mamuller ve mallar gibi stoklanabileceği anlayışına bırakmıştır. FRS HP’ye eklenen 156 no.lu hesap ile de TDHP’de 157 Diğer Stoklar hesabında izlenen mülkiyeti ve riskleri işletmeye geçmekle beraber henüz işletme depolarına alınmamış yoldaki stokların müstakil bir hesapta izlenmesine imkân sağlanmıştır.

TDHP’de yer alan 17 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesap grubu FRS HP’de kaldırılmış ve aynı görevi yapacak nitelikte “14 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar” hesap grubu eklenmiştir. TDHP’deki 17 no.lu hesap grubunda işletmelerin sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili harcamalarını kayda alacakları hesaplar yer alırken FRS HP’de açılan 14 no.lu hesap grubunda devam eden inşa (taahhüt), proje, hizmet ve imtiyazlı sözleşmelere ilişkin varlıkların izlenmesine imkân sağlayan hesaplara yer verilmektedir. Ayrıca bu hesap grubundaki alacakların itfa edilmiş maliyet değeriyle ölçülmesi durumunda ortaya çıkan vade farklarının kayda alınması amacıyla “143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabı eklenirken değer düşüklüklerinin kayda alınması için “144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı ilave edilmiştir. TDHP’deki 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir.

TDHP’de 18 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Peşin Ödenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Ayrıca FRS HP’de bu hesap grubunda yer alan hesap kalemlerinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. Hesap grubu isminde yapılan değişiklik doğrultusunda TDHP’de yer alan 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabı, FRS HP’de “180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “182 Önceden Yapılmış İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. Bir başka değişiklik ise TDHP’deki 19 Diğer Dönen Varlıklar hesap grubu altındaki 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabının, FRS HP’de aynı isimle kalması ancak “188 Sayım ve Tesellüm Noksanları” olarak hesap kodunun değiştirilerek 18 no.lu hesap grubu altına alınması ve “189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları” hesabının açılmasıdır.

TDHP’de 19 Diğer Dönen Varlıklar hesap grubu yer alırken FRS HP’de ise 19 no.lu grup “Diğer Dönen Varlıklar” ve “Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar” olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Yapılan gruplandırma doğrultusunda TDHP’deki 195 İş Avansları ve 196 Personel Avansları hesapları FRS HP’deki 19 (190-195) Diğer Dönen Varlıklar grubunda “194 Verilen İş ve Sipariş Avansları” hesabı olarak birleştirilmiştir. FRS HP’de yeni açılan bir grup olan “19 (196-199) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar” grubunda ise TDHP’de olmayan hesaplar açılmıştır. İşletmeler tarafından bireysel olarak satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar için “196 Satış Amaçlı

*Elde Tutulan Duran Varlıklar*” hesabı, satış amaçlı elde tutulan gruplar için de “197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar” hesabı açılmıştır. FRS HP’deki bu hesap grubunda ayrıca işletmenin ortaklarına dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların ve bu şekilde sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlıkların izlenmesi amacıyla “198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar” adlı yeni bir hesap açılmıştır. TDHP’deki 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir. FRS HP’de 199 no.lu hesap kodu altında TDHP’de yer almayan “Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar” hesabına yer verilmiştir. FRS HP’ye eklenen bu hesap ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıkların ve / veya TFRS 5’te tanımlanan durdurulan faaliyet tanımını karşılayan elden çıkarılacak grupların izlenmesine imkân sağlanmıştır.

Dönen varlık hesap sınıfıyla ilgili önemli değişikliklerden bir diğeri de TDHP’de yer almayan canlı varlıklarla ilgili hesap grubunun FRS HP’ye eklenmiş olmasıdır. FRS HP’de açılan “17 Canlı Varlıklar” hesap grubunda, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izleyebileceği hesaplara yer verilmiştir. Bu kapsamda hesap grubu altında “tarla bitkileri, bahçe bitkileri, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kanatlı hayvanlar, su canlıları ve diğer canlı varlıklar” gibi hesaplar açılmıştır. Ayrıca hesap grubu altında canlı varlıklarla ilgili değer düşüklüğünü kayda almak amacıyla “177 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı, canlı varlık siparişi için verilen avansları izlemek amacıyla da “179 Verilen Sipariş Avansları” hesabı açılmıştır.

### 3.3. FRS HP ile TDHP’nin Duran Varlıklar Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 2-Duran Varlık sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 3’te sunulmuştur.

**Tablo 3. FRS HP ile TDHP’nin Duran Varlıklar Açısından Karşılaştırılması**

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
20 (200-208) - Finansal Yatırımlar	20 - Boş
20 (209) - Türev Araçlar	21 - Boş
21 - Ortaklıklardaki Yatırımlar	22 - Ticari Alacaklar
22 - Ticari Alacaklar	23 - Diğer Alacaklar
23 - Diğer Alacaklar	24 - Mali Duran Varlıklar
24 (240-244) - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar	25 - Maddi Duran Varlıklar
24 (245-249) - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	26 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar
25 - Maddi Duran Varlıklar	27 - Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
26 - Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	28 - Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
27 - Canlı Varlıklar	29 - Diğer Duran Varlıklar
28 (280-288) - Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları	
28 (289) - Ertelenmiş Vergi Varlığı	
29 - Diğer Duran Varlıklar	

Not: FRS HP ile TDHP’de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP’de olmayıp FRS HP’de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 3’te FRS HP ve TDHP’deki duran varlık hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli

değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

22 Ticari Alacaklar ile 23 Diğer Alacaklar hesap gruplarında isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP'de gerek Ticari Alacaklar gerekse Diğer Alacaklar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP'de yer alan Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. TDHP'de Ticari Alacaklar hesap grubunda yer alan Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı, FRS HP'de Diğer Alacaklar Hesap grubu içerisine alınmıştır. FRS HP'de TDHP'den farklı olarak “222 Alınan İleri Tarihli Çekler”, 223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar” ve “226 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar” hesapları hesap planına dâhil edilmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP'ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Alacaklar hem de Diğer Alacaklar hesap gruplarına “228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabının eklenmesine neden olmuştur. TDHP'de Diğer Alacaklar hesap grubu altındaki İştiraklerden Alacaklar hesabı ile Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabı FRS HP'de yerini “232 Ortaklıklardan Alacaklar” ve “233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar” hesaplarına bırakmıştır. TDHP'de hem Ticari hem de Diğer Alacaklar hesap grupları için sadece şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına imkân tanındığından kullanılan karşılık hesapları da 229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ve 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı olarak isimlendirilirken FRS HP'de Ticari ve Diğer Alacaklar hesap gruplarında karşılık ayırmak amacıyla açılan hesaplarda “Şüpheli” ifadesi kaldırılmıştır.

TDHP'de 24 Mali Duran Varlıklar hesap grubunda izlenen uzun vadeli finansal yatırımlar, FRS HP'de iki gruba ayrılmıştır. Başka bir şirkete ortak olmak amacıyla yapılmayan uzun vadeli yatırımlar 20 (200-208) Finansal Yatırımlar hesap grubunda, başka şirketlere ortak olmak amacıyla yapılan uzun vadeli yatırımlar ise 21 Ortaklıklardaki Yatırımlar hesap grubunda izlenmektedir. Finansal Yatırımlar hesap grubunda izlenen uzun vadeli yatırımlar, değerlendirme yöntemine göre gerçeğe uygun değer, itfa edilmiş maliyet ya da maliyetle ölçülen finansal yatırımlar olarak farklı hesap düzeyinde izlenebilmektedir. Bunlarında dışında FRS HP'ye bankalardaki vadeli mevduatlar, kullanımı kısıtlı banka bakiyeleri ve diğer finansal yatırımlar için de farklı hesap kalemleri ilave edilmiştir. FRS HP'de Ortaklıklardaki Yatırımlar hesap grubuna iştirakler ve bağlı ortaklıkların yanı sıra iş ortaklıklarına ve müştereken kontrol edilen işletmelere yapılan yatırımları izlemek amacıyla “211 İş Ortaklıklarındaki veya Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar” hesabı eklenmiştir. TDHP'de her bir ortaklık türü için ayrı sermaye taahhüdü ve değer düşüklüğü karşılığı hesabı yer alırken FRS HP'de tüm ortaklık yatırımları için bir tane sermaye taahhüdü hesabı ve bir tane de değer düşüklüğü karşılığı hesabı yer almaktadır. TDHP ile FRS HP arasındaki bir diğer fark da TDHP'de hiç yer verilmeyen Türev Araçlar hesap grubuna FRS HP'de verilmesidir. FRS HP'de 20 (209) Türev Araçlar hesap grubu ile işletmeler, alım satım amaçlı ya da riskten korunmak amacıyla yaptıkları uzun vadeli yatırımlarını diğer finansal araçlardan ayrı olarak “209 Türev Araçlar” hesabı altında izleyebilmektedirler.

TDHP ile FRS HP arasında farkın en az olduğu hesap gruplarından biri 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubudur. İki hesap planı arasında ilgili hesap grubunun isminde bir farklılık bulunmazken hesap düzeyinde sadece iki tane fark bulunmaktadır. Farklardan biri TDHP'de ayrı hesaplar altında verilen 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı ile 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının FRS HP'de “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı altında birleştirilmesi, diğeri ise FRS HP'ye maddi duran varlıklarla ilgili “257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının eklenmesidir.

TDHP'de 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap grupları, FRS HP'de “26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grubu altında birleştirilmiştir. Bununla birlikte iki hesap planı arasında ilgili hesap gruplarında yer alan hesap düzeyinde de önemli farklar bulunmaktadır. FRS HP'ye TDHP'de yer almayan “262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı ile “263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı eklenmiştir. TDHP'de 263 Araştırma Geliştirme Giderleri olarak yer alan

hesap, FRS HP’de “264 Geliştirme Maliyetleri” hesabı olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin temelinde ise finansal raporlama standartlarına göre araştırma safhasında yapılan harcamaların aktifleştirilmesine izin verilmemesi ve ilgili harcamaların doğrudan gider yazılması yatmaktadır. TDHP’de kiralanan gayrimenkullerin değerini artırmak amacıyla yapılan harcamaların kaydedildiği 264 Özel Maliyetler hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir. FRS HP’de kiralanan gayrimenkulle ilgili değer artırıcı harcamaların, 25 no.lu hesap grubunda yer alan “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı altında muhasebeleştirilmesine izin verilmiştir. TDHP’de 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar isimli müstakil bir hesap grubuna sahip olan özel tükenmeye tabi varlıklar, FRS HP’de kaldırılarak bu kapsamda yapılan harcamaların “265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları” hesabında izlenebileceği belirtilmiştir. FRS HP’deki 26 no.lu hesap grubuyla ilgili bir diğer yenilik ise maddi olmayan duran varlıklarda ortaya çıkan değer düşüklüklerinin kayda alınması amacıyla “267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının eklenmesidir.

TDHP’de 28 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Peşin Ödenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Hesap grubu isminde yapılan değişikliğe paralel bir şekilde TDHP’deki 280 no.lu Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabı, FRS HP’de “280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “282 Önceden Yapılmış İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP ve FRS HP’de aynı numara ve isimle adlandırılan 29 Diğer Duran Varlıklar hesap grubunda iki hesap planı arasında bazı farklar bulunmaktadır. TDHP’deki 291 Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir. Yine TDHP’de 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabı, FRS HP’de “296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar” hesabı olarak değiştirilmiştir. İki hesap planı arasındaki bir diğer fark ise TDHP’de 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabının, FRS HP’de yerini tüm diğer duran varlıkları kapsayacak şekilde “298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabına bırakmasıdır.

TDHP’de olmamasına rağmen finansal raporlama standartlarında yer alan özellikli durumlar nedeniyle FRS HP’ye eklenen bazı hesap grupları bulunmaktadır. FRS HP’de yeni açılan bu hesap grupları; “20 (209) Türev Araçlar”, “24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar”, “24 (245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, “27 Canlı Varlıklar” ve “28 (289) Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesap gruplarıdır.

### **3.4. FRS HP ile TDHP’nin Kısa Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması**

FRS HP ile TDHP’de 3-Kısa Vadeli Yükümlülükler sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 4’te sunulmuştur.

**Tablo 4. FRS HP ile TDHP'nin Kısa Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması**

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
30 (300-308) - Finansal Yükümlülükler	30 - Mali Borçlar
30 (309) - Türev Araçlardan Borçlar	
31 - Boş	31 - Boş
32 - Ticari Borçlar	32 - Ticari Borçlar
33 - Diğer Borçlar	33 - Diğer Borçlar
34 - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler	34 - Alınan Avanslar
35 - Alınan Avanslar	35 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
36 - Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	36 - Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37 (370 – 371) - Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	37 - Borç ve Gider Karşılıkları
37 (372 – 379) - Karşılıklar	
38 - Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları	38 - Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
39 (390-395) - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	39 - Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
39 (396-399) - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler	

Not: FRS HP ile TDHP'de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP'de olmayıp FRS HP'de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 4'te FRS HP ve TDHP'deki kısa vadeli yükümlülükler hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

TDHP'deki 30 Mali Borçlar hesap grubu FRS HP'de iki gruba ayrılarak Finansal Yükümlülükler ve Türev Araçlardan Borçlar olarak değiştirilirken hesap grubunun içeriğinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. FRS HP'de, TDHP'deki 300 Banka Kredileri hesabına aynı şekilde yer verilirken ilave olarak bankalar ve finansal kiralama şirketleri dışındaki finans kuruluşlarından sağlanan borçları izlemek amacıyla "301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar" adlı bir hesap eklenmiştir. TDHP'de 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabı, FRS HP'de "303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler" hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri hesabına FRS HP'de yer verilmezken bu hesabın yerine tüm kısa vadeli finansal yükümlülüklerle ilgili gelecekte tahakkuk edecek faiz tutarlarının izlenebileceği "308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri" hesabı eklenmiştir. İki hesap planı arasındaki bir diğer fark da finansal raporlama standartlarında yer alan sınıflandırma farklılığından ortaya çıkmıştır. TDHP'de ayrı ayrı ifade edilen tahvil, bono, senet ve çıkarılmış diğer menkul kıymetlerin tamamı FRS HP'de "borçlanma araçları" olarak sınıflandırılmıştır. Bu nedenle TDHP'deki 305 Çıkarılmış Bono ve Senetler hesabı ile 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı, FRS HP'de "304 Çıkarılmış Kısa Vadeli Borçlanma Araçları" hesabı altında birleştirilmiştir. Yapılan sınıflandırmadan kaynaklı iki hesap planı arasında ortaya çıkan bir diğer fark ise TDHP'de 304 Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri hesabının FRS HP'de "305 Çıkarılmış Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri" hesabı olarak değiştirilmesidir. TDHP'de 309 Diğer Mali Borçlar hesabı, FRS HP'de "307 Diğer Finansal Yükümlülükler" hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 308 Menkul Kıymet İhraç Farkı hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. Bununla birlikte FRS HP'ye TDHP'de yer almayan "306 Paylara Dönüştürülebilir

*Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri*” hesabı ile “309 Türev Araçlardan Borçlar” isimli iki hesap eklenmiştir.

Hesap planlarında 32 Ticari Borçlar ile 33 Diğer Borçlar hesap gruplarında isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Buradaki değişiklikler de genel itibarıyla finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP’de gerek Ticari Borçlar gerekse Diğer Borçlar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP’de 32 Ticari Borçlar hesap grubunda yer alan Alınan Depozito ve Teminatlar hesabına, FRS HP’de 33 Diğer Borçlar hesap grubu içerisinde yer verilmiştir. FRS HP’de TDHP’den farklı olarak Ticari Borçlar hesap grubunda “322 Verilen İleri Tarihli Çekler”, “323 Kredi Kartıyla Yapılan Alımlardan Borçlar” ve “326 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar” hesapları hesap planına dâhil edilmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP’ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Borçlar hem de Diğer Borçlar hesap gruplarına 328 ve 338 hesap kodlarıyla “Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesapları eklenmiştir. TDHP’de Diğer Borçlar hesap grubu altında yer alan İştiraklere Borçlar ve Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesapları FRS HP’de yerini “332 Ortaklıklara Borçlar” ve “333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar” hesaplarına bırakmıştır.

Alınan Avanslar hesap grubuyla ilgili TDHP’de 34 no.lu hesap grubunda 340 Alınan Sipariş Avansları hesabı ve 349 Alınan Diğer Avanslar hesabı olmak üzere iki hesap yer alırken FRS HP’de 35 no.lu hesap grubunda “350 Alınan Sipariş Avansları”, “351 Alınan İş Avansları” ve “358 Alınan Diğer Avanslar” hesapları yer almaktadır. İki hesap planı arasındaki bu farklılığın temelinde ise TDHP’de hem mal hem de hizmet teslimlerine ilişkin peşin tahsil edilen avansların 340 Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenmesine rağmen FRS HP’de mal ve hizmet teslimlerine ilişkin alınan avansların birbirinden ayrıştırılması yatmaktadır. FRS HP’de mal teslimlerine ilişkin alınan avanslar “350 Alınan Sipariş Avansları” hesabında izlenirken hizmet teslimlerine ilişkin avanslar ise “351 Alınan İş Avansları” hesabında izlenmektedir.

TDHP’deki 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesap grubu FRS HP’de kaldırılmış ve aynı görevi yapacak nitelikte “34 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesap grubu eklenmiştir. TDHP’deki 35 no.lu hesap grubunda işletmelerin sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden tamamlanan kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerini izlemek amacıyla 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabı yer alırken FRS HP’de açılan 34 no.lu hesap grubunda ise “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” ve “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesapları yer almaktadır. Ayrıca TDHP’deki 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir.

TDHP ile FRS HP arasında en kapsamlı değişikliklerin yapıldığı hesap gruplarından biri de 36 no.lu hesap grubudur. TDHP’de işletmenin yasal düzenlemeler çerçevesinde mükellef ya da sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken bütün vergi ve diğer yasal ödemeler 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında muhasebeleştirilirken FRS HP’de ise hesapların ödenecek vergi türlerine göre farklı hesap düzeyinde muhasebeleştirildiği görülmektedir. Bu kapsamda FRS HP’de vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan ve işletmelerin mükellef sıfatıyla ödemesi gereken vergiler “360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” hesabında izlenmektedir. İşletmelerin ortakları, personeli veya diğer taraflar adına tevkif ettiği ve vergi dairesine ödeyeceği vergiler ise “361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler” hesabında muhasebeleştirilmektedir. İşletmelerin vergilendirme döneminde yaptığı KDV mahsup işlemi sonunda tahsil ettiği KDV tutarının, ödediği KDV tutarı ile varsa bir önceki dönemden devreden KDV tutarının toplamından fazla olması durumunda vergi idaresine ödemesi gereken tutar “362 Ödenecek KDV” hesabında izlenmektedir. İşletmelerin yasal düzenlemeler çerçevesinde ödemesi gereken özel tüketim vergileri “363 Ödenecek ÖTV” hesabında kayda alınmaktadır. İşletmelerin 360, 361, 362 ve 363 no.lu hesaplar yoluyla ödediği vergilerin dışında kalan emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi gibi vergiler ile resim, harç ve kesinti gibi diğer yasal borçların

muhasabeleştirilmesinde ise “364 Ödenecek Diğer Vergiler” hesabı kullanılmaktadır.

TDHP’de 37 no.lu hesap grubu altında verilen Borç ve Gider Karşılıkları, FRS HP’de “37 (370-371) *Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları*” ve “37 (372-379) *Karşılıklar*” olmak üzere iki farklı hesap grubunda verilmiştir. FRS HP’de yapılan ayırıştırma ile yasal yükümlülük karşılıkları ile diğer karşılıkların farklı hesap grupları altından toplanması sağlanmıştır. Ayrıca FRS HP’de açılan 37 (372-379) no.lu hesap grubu altına TDHP’de yer almayan yeni hesaplar eklenmiştir. TDHP’de birçok karşılık 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında izlenirken FRS HP’de ise finansal raporlama standartlarında büyük önem arz eden karşılıklar için farklı hesaplar açılmıştır. Bu kapsamda çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıkların (kıdem tazminatı karşılığı dışındaki) izlenmesi amacıyla “373 *Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar*” hesabı eklenmiştir. TDHP’deki 373 Maliyet Giderleri Karşılığı hesabının yerine ise “374 *Gider Karşılıkları*” hesabı eklenmiştir. İşletmenin satmış olduğu mal ve hizmetlere ilişkin garanti kapsamında ortaya çıkması muhtemel yükümlülüklerin (malın geri alınması, bakım onarım maliyetleri, hizmetin tekrar sunulması gibi) muhasabeleştirilmesi için “375 *Garanti Karşılıkları*” hesabı, iade hakkı tanınan satışlar nedeniyle ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için de “376 *İade Karşılıkları*” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. İşletmelerin bir yıl içinde gerçekleştirmeyi arzu ettiği maddi duran varlıkların sökülmesi, kaldırılması ve yerleştirildiği alanın restore edilmesi gibi yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için “377 *Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar*” hesabı, işletmelerin yapımını üstlendiği faaliyetlerle ilgili yönetim tarafından yapılan program değişikliği nedeniyle bir yıl içerisinde karşılaşması muhtemel yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için ise “378 *Yeniden Yapılandırma Karşılıkları*” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP’de 38 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Ertelenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Ayrıca FRS HP’de bu hesap grubunda yer alan hesap kalemlerinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. TDHP’de 380 no.lu Gelecek Aylara Ait Gelirler ismiyle yer alan hesap, hesap grubunda yapılan değişikliğe paralel bir şekilde FRS HP’de “380 *Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler*” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “382 *Alınan Devlet Teşvikleri*” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. Bir başka değişiklik ise TDHP’de 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubunda yer alan 397 Sayım ve Tesellüm Fazları hesabı, FRS HP’de 388 hesap kodu ve aynı isimle 38 no.lu hesap grubu altına alınmıştır.

TDHP’de 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubu yer alırken FRS HP’de ise 39 no.lu grup, “(390-395) *Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler*” ve “396-399 *Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler*” olmak üzere iki grup olarak hazırlanmıştır. Yapılan gruplandırma doğrultusunda FRS HP’deki 39 (390-395) hesap grubunda yer alan hesaplar ile TDHP’deki hesaplar arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. İki hesap planı arasındaki fark, TDHP’deki yabancı kaynak ifadesi yerine FRS HP’de kısa vadeli yükümlülük kullanılmasının yanı sıra daha önce belirtildiği üzere TDHP’deki 397 Sayım ve Tesellüm Fazları hesabının FRS HP’de 39 no.lu grup arasında çıkarılarak 38 no.lu hesap grubu altına alınmasından kaynaklanmaktadır.

FRS HP’de yeni açılan “39 (390-395) *Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler*” hesap grubunda TDHP’de olmayan hesaplar yer almaktadır. İşletmelerin satış amacıyla ellerinde tuttuğu gruplara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesi amacıyla “397 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler*” hesabı açılırken ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan ve elden çıkarılması beklenen gruplara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesi amacıyla “398 *Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler*” hesabı açılmıştır. İlgili hesap grubunda ayrıca satış amacıyla elde tutulan gruplardan durdurulan faaliyet tanımına uygun olanlara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesi amacıyla “399 *Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler*” hesabı açılmıştır.

### 3.5. FRS HP ile TDHP’nin Uzun Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 4-Uzun Vadeli Yükümlülükler sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 5’te

sunulmuştur.

**Tablo 5. FRS HP ile TDHP'nin Uzun Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması**

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
40 (400-408) - Finansal Yükümlülükler	40 - Mali Borçlar
40 (409) - Türev Araçlardan Borçlar	41 - Boş
41 - Boş	42 - Ticari Borçlar
42 - Ticari Borçlar	43 - Diğer Borçlar
43 - Diğer Borçlar	44 - Alınan Avanslar
44 - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler	45 - Boş
45 - Alınan Avanslar	46 - Boş
46 - Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	47 - Borç ve Gider Karşılıkları
47 - Karşılıklar	48 - Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
48 (480-488) - Ertelemiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları	49 - Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
48 (489) - Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	
49 - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	

*Not: FRS HP ile TDHP'de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP'de olmayıp FRS HP'de açılan hesap gruplarıdır.*

Tablo 5'te FRS HP ve TDHP'deki uzun vadeli yükümlülükler hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

TDHP'deki 40 Mali Borçlar hesap grubu FRS HP'de iki gruba ayrılarak "Finansal Yükümlülükler" ve "Türev Araçlardan Borçlar" olarak değiştirilirken hesap grubunun içeriğinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. FRS HP'de, TDHP'deki 400 Banka Kredileri hesabına aynı şekilde yer verilirken ilave olarak bankalar ve finansal kiralama şirketleri dışındaki finans kuruluşlarından sağlanan borçları izlemek amacıyla "401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar" adlı bir hesap eklenmiştir. TDHP'de 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabı, FRS HP'de "403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler" hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 402 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri hesabına FRS HP'de yer verilmezken bu hesabın yerine tüm uzun vadeli finansal yükümlülüklerle ilgili gelecekte tahakkuk edecek faiz tutarlarının izlenebileceği "408 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri" hesabı eklenmiştir. İki hesap planı arasındaki bir diğer fark da finansal raporlama standartlarında yer alan sınıflandırma farklılığından ortaya çıkmıştır. TDHP'de ayrı ayrı ifade edilen tahvil ve çıkarılmış diğer menkul kıymetlerin tamamı FRS HP'de "borçlanma araçları" olarak sınıflandırılmıştır. Bu nedenle TDHP'deki 405 Çıkarılmış Tahviller hesabı ile 407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı, FRS HP'de "405 Çıkarılmış Uzun Vadeli Borçlanma Araçları" hesabı altında birleştirilmiştir. TDHP'deki 409 Diğer Mali Borçlar hesabı, FRS HP'de "407 Diğer Finansal Yükümlülükler" hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 408 Menkul Kıymet İhraç Farkı hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. Bununla birlikte FRS HP'ye, TDHP'de yer almayan "406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri" hesabı ile "409 Türev Araçlardan Borçlar" isimli iki hesap eklenmiştir.

Hesap planlarında hem 42 Ticari Borçlar hesap grubunda hem de 43 Diğer Borçlar hesap grubunda isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır.



Buradaki değişiklikler de genel itibarıyla finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP’de hem Ticari Borçlar hem de Diğer Borçlar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP’de 42 Ticari Borçlar hesap grubunda yer alan Alınan Depozito ve Teminatlar hesabına, FRS HP’de “43 Diğer Borçlar” hesap grubu içerisinde yer verilmiştir. FRS HP’de TDHP’den farklı olarak Ticari Borçlar hesap grubuna “422 Verilen İleri Tarihli Çekler”, “423 Kredi Kartıyla Yapılan Alımlardan Borçlar” ve “426 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar” hesabı eklenirken Diğer Borçlar hesap grubuna ise “435 Personele Borçlar” hesabı eklenmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP’ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Borçlar hem de Diğer Borçlar hesap gruplarına 428 ve 438 hesap kodlarıyla “Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesaplarının eklenmesine neden olmuştur. TDHP’de Diğer Borçlar hesap grubu altında yer alan İştiraklere Borçlar ve Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesapları FRS HP’de yerlerini “432 Ortaklıklara Borçlar” ve “433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar” hesaplarına bırakmıştır. TDHP’de yer alan 438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar hesabı FRS HP’de diğer borçlar hesap grubundan çıkarılmış ve bu hesap yerine 46 no.lu hesap grubu altında “468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler” hesabı eklenmiştir.

Alınan Avanslar hesap grubuyla ilgili TDHP’de 44 no.lu hesap grubunda 440 Alınan Sipariş Avansları ve 449 Alınan Diğer Avanslar olmak üzere iki hesap yer alırken FRS HP’de ise 45 no.lu hesap grubunda “450 Alınan Sipariş Avansları”, “451 Alınan İş Avansları” ve “458 Alınan Diğer Avanslar” olmak üzere üç hesap yer almaktadır. İki hesap planı arasındaki bu farklılığın temelinde TDHP’de bir yıldan daha uzun sürede yapılacak hem mal hem de hizmet teslimlerine ilişkin peşin tahsil edilen avansların 440 Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenmesine karşılık FRS HP’de mal ve hizmet teslimlerine ilişkin alınan avansların birbirinden ayrıştırılması yatmaktadır. FRS HP’de bir yıldan uzun sürede yapılacak mal teslimlerine ilişkin alınan avanslar “450 Alınan Sipariş Avansları” hesabında izlenirken hizmet teslimlerine ilişkin avanslar ise “451 Alınan İş Avansları” hesabında izlenmektedir.

TDHP’de Borç ve Gider Karşılıkları 47 no.lu hesap grubu olarak yer alırken FRS HP’de “47 Karşılıklar” olarak adlandırılmıştır. Ayrıca ilgili hesap grubu altında FRS HP’ye TDHP’de yer almayan yeni hesaplar eklenmiştir. TDHP’de sadece kıdem tazminatı karşılıkları için müstakil bir hesaba yer verilirken diğer karşılıklar ise 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında izlenmektedir. Finansal raporlama standartlarında büyük önem arz eden karşılıklar için FRS HP’de ise farklı hesaplar açılmıştır. Bu kapsamda çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıkların (kıdem tazminatı karşılığı dışındaki) izlenmesi amacıyla “473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar” hesabı eklenmiştir. İşletmelerin satmış olduğu mal ve hizmetlere ilişkin garanti kapsamında bir yıldan uzun sürede ortaya çıkması muhtemel yükümlülüklerin (malın geri alınması, bakım onarım maliyetleri, hizmetin tekrar sunulması gibi) muhasebeleştirilmesi için “475 Garanti Karşılıkları” hesabı, iade hakkı tanınan satışlar nedeniyle yine bir yıldan uzun sürede ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için de “476 İade Karşılıkları” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. İşletmelerin bir yıldan uzun sürede gerçekleştirilmeyi beklediği maddi duran varlıkların sökülmesi, kaldırılması ve yerleştirildiği alanın restore edilmesi gibi yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için “477 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar” hesabı, işletmelerin yapımını üstlendiği faaliyetlerle ilgili yönetim tarafından yapılan program değişikliği nedeniyle bir yıldan uzun sürede karşılaşması muhtemel yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için de “478 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP’de 48 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Ertelenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Hesap grubu isminde yapılan değişiklik doğrultusunda TDHP’de 480 no.lu Gelecek Yıllara Ait Gelirler ismiyle yer alan hesap, FRS HP’de “480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “482 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP’de 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubunun ismi FRS HP’de “49 Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler” olarak değiştirilmiştir. İki hesap planı arasında ilgili hesap grubu altında yer alan hesaplarla ilgili önemli farklar bulunmazken sadece hesap isimlerinde bazı farklar görülmektedir. Bu kapsamda TDHP’deki 492 Diğer KDV isimli hesap FRS HP’de “492 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi” olarak, 499 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesabı ise “495 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yükümlülükler” olarak değiştirilmiştir.

TDHP’de olmamasına rağmen finansal raporlama standartlarında yer alan özellikli durumlar nedeniyle FRS HP’ye eklenen bazı hesap grupları bulunmaktadır. FRS HP’de yeni açılan bu hesap grupları “40 Türev Araçlardan Borçlar”, “44 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler”, “46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler” ve “48 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü”dür.

### 3.6. FRS HP ile TDHP’nin Özkaynaklar Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 5-Özkaynaklar sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 6’da sunulmuştur.

**Tablo 6. FRS HP ile TDHP’nin Özkaynaklar Açısından Karşılaştırılması**

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

Not: FRS HP ile TDHP’de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP’de olmayıp FRS HP’de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 6’da FRS HP ve TDHP’deki özkaynaklar hesap sınıfında yer alan hesap grupları arasındaki temel fark, FRS HP’ye eklenen yeni hesap gruplarından kaynaklanmaktadır. Bu farklılığın yanı sıra TDHP ve FRS HP’deki hesap grupları arasında hesap düzeyinde de önemli farklar bulunmaktadır.

TDHP ve FRS HP’deki 50 Ödenmiş Sermaye hesap grubuyla ilgili fark FRS HP’ye “504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları” hesabının eklenmesinden kaynaklanmaktadır. 504 no.lu hesap, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının paylara dönüşmesi neticesinde ortaya çıkan sermaye tutarını izlemek amacıyla eklenmiş olup “306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri” ve “406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri” hesaplarıyla paralel bir yapıda çalışmaktadır.

TDHP’de yer almamasına rağmen FRS HP’ye eklenen hesap gruplarından biri de “51 Sermaye Katkıları”dır. İlgili grup, işletmeye yapılan sermaye niteliğindeki ilave katkıların izlenmesi amacıyla eklenmiş olup “510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları”, “511 Sermaye Tamamlama Fonu”, “512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları”, “515 Geri Alınmış Paylar”,

“516 Ortak Kontrolde Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi” ve “517 Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi” hesaplarından oluşmaktadır.

TDHP ile FRS HP'deki 52 Sermaye Yedekleri hesap grubunda hesap düzeyinde önemli farklar bulunmaktadır. TDHP'de 520 Hisse Senedi İhraç Primleri ve 521 Hisse Senedi İptal Kârları hesapları FRS HP'de sırasıyla “520 Pay İhraç Primleri” ve “521 Pay İptal Kârları” olarak değiştirilmiştir. Ayrıca FRS HP'ye sermaye hesabının yasal kayıtlar üzerinden gösterilebilmesi için geri alınan payların tekrar satışı nedeniyle ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların izlenmesi amacıyla “522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler” hesabı ve pay ihracında gerçekleşen giderlerin izlenmesi amacıyla da “523 Pay İhraç Giderleri” hesabı eklenmiştir. TDHP'deki 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları, 523 İştirakleri Yeniden Değerleme Artışları ve 529 Diğer Sermaye Yedekleri hesaplarına FRS HP'de 52 no.lu hesap grubu altında yer verilmezken ilgili hesaplar “55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” hesap grubunda 552, 557 ve 558 hesap kodlarıyla yer almaktadır. TDHP'deki 524 Maliyet Artışları Fonu hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir.

TDHP'de 54 Kâr Yedekleri hesap grubuna FRS HP'de fonlar ifadesi eklenerek “54 Kâr Yedekleri ve Fonlar” olarak değiştirilmiştir. İlgili hesap grubunda yer alan hesaplar incelendiğinde TDHP'deki tüm hesaplara FRS HP'de de yer verildiği ve ayrıca FRS HP'de ilave hesapların açıldığı görülmektedir. FRS HP'de işletmelerin geri aldığı payları için edinme değerini karşılayan tutar kadar ayrılan yedeklerin izlenmesi için “543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler” hesabı, dönem kârından girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye konulması ya da girişim sermayesi fonu paylarının satın alınması amacıyla ayrılan yedeklerin izlenmesi amacıyla da “544 Girişim Sermayesi Fonu” hesabı açılmıştır. Vergi düzenlemeleri çerçevesinde istisna kazanç olarak değerlendirilen iştirak, gayrimenkul ve benzeri satışlardan elde edilen ve belirli bir süre bekletme zorunluluğu olan satış kârlarını izlemek amacıyla “545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Kârları” hesabı açılırken yine vergi düzenlemeleri ya da diğer düzenlemeler çerçevesinde yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerini izlemek amacıyla da “546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri” hesabı açılmıştır. TDHP'deki 549 Özel Fonlar hesabının ismi FRS HP'de “547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları” olarak değiştirilirken işletmelerin bazı özel amaçlarının (dâhili sigorta fonu, faaliyetlerin genişletilmesi fonu gibi) gerçekleştirilmesi için ayrılan fonların izlenmesi amacıyla “548 Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar” hesabı açılmıştır.

TDHP'de boş bırakılan 55 ve 56 no.lu hesap gruplarına FRS HP'de yeni hesap grupları eklenmiştir. Bu kapsamda işletmelerin tabi oldukları finansal raporlama çerçevesine göre özkaynaklara/diğer kapsamlı gelire yansıtıldığı ve daha sonra kâr veya zarar tablosu hesaplarına aktarmayacağı gerçekleştirilmemiş kazanç ve kayıpları izleyeceği hesapların yer aldığı “55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” hesap grubu FRS HP'ye eklenmiştir. FRS HP'ye eklenen diğer bir hesap grubu ise işletmelerin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine göre özkaynaklara/diğer kapsamlı gelire yansıtıldığı ve daha sonra kâr veya zarar tablosu hesaplarına aktaracağı gerçekleştirilmemiş kazanç ve kayıpları izleyeceği hesapların yer aldığı “56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” hesap grubudur. FRS HP'de yeni açılan 55 ve 56 no.lu hesap gruplarında yer alan hesapların bazıları, işletmelerin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine göre farklılık arz etmektedir.

TDHP'de 57 no.lu hesap grubunda yalnızca 570 Geçmiş Yıl Kârları hesabı yer alırken 58 no.lu hesap grubunda ise sadece 580 Geçmiş Yıl Zararları hesabı yer almaktadır. FRS HP'de ise hem 57 hem de 58 no.lu hesap grubuna TDHP'deki hesapların yanı sıra yeni hesaplar eklenmiştir. Bu kapsamda 57 no.lu gruba “571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Kârları”, “572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Kârları” ve “573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Kârlar” hesapları, 58 no.lu gruba ise “581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları”, “582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları” ve “583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar” hesapları eklenmiştir.

TDHP’de 59 no.lu hesap grubunda yer alan 590 Dönem Net Kârı hesabı ile 591 Dönem Net Zararı hesabına FRS HP’de aynı hesap kodu ve isim ile yer verilmiştir. FRS HP’de ilave olarak TDHP’de yer almayan “599 Ödenen Kâr Payı Avansları” hesabına yer verilmiştir. FRS HP’ye eklenen yeni hesapta, işletmelerin ödeyeceği kâr payından mahsup edilmek üzere önceden ödenen kâr payı avansları izlenir.

#### 4. SONUÇ

İşletmelerin dışa açılan yüzü olan finansal tabloların hazırlanmasında en önemli rolü hesap planı üstlenmektedir. İlgili dönem içerisinde gerçekleştirilen mali nitelikteki işlem ve olaylar hesap planında yer alan hesaplar aracılığıyla finansal tablolara yansıtılmaktadır. Türkiye’de bu görev, 1994 yılından beri şimdiki ismiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra No.lu MSUGT’nin ekinde yer alan TDHP tarafından yerine getirilmiştir. 2005 yılı itibarıyla UMS/UFRS’lere geçiş sürecinde TDHP’nin yetersiz kalması nedeniyle yeni hesap planı ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu amaçla KGK tarafından yapılan çalışmalar sonunda Eylül 2018’de taslak bir hesap planı hazırlanmıştır. Sonrasında ise akademisyenlerin, uzmanların, bağımsız denetçilerin, meslek örgütü temsilcilerinin ve özel sektör temsilcilerinin dâhil olduğu çalışma grubuyla çalışmalara devam edilmiş ve bu kapsamda hazırlanan taslak hesap Aralık 2018’de kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılmıştır. İlgili kişi ya da kurumlarda taslak hesap planına ilişkin görüş ve önerileri talep edilirken aynı zamanda “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bir dosyada paylaşılan hususlara ilişkin görüş ve önerilerini özellikle paylaşmaları talep edilmiştir.

KGK, kamuoyundan gelen dönütler ile TFRS ve BOBİ FRS’de meydana gelen değişiklikleri değerlendirerek taslak hesap planını güncellemiş ve 10.11.2023 tarihinde bir kez daha kamuoyunun görüş ve önerilerine açmıştır. Yaklaşık 15 günlük süre zarfında gelen görüş ve öneriler dikkate alınarak taslak hesap planı üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda nihai hesap planı hazırlanmış ve 29.07.2024 tarihinde alınan kurul kararı ile FRS HP’nin uygulanmasına karar verilmiştir. Uzun yıllar süren çalışmalar sonunda hazırlanan hesap planının, bilanço esasına göre defter tutan (finansal kuruluşlar hariç) ve TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre raporlama yapan işletmeler tarafından isteğe bağlı bir şekilde kullanılmasına imkân sağlanmıştır.

FRS HP’de yer alan finansal durum tablosu hesap sınıflarının, hesap gruplarının ve hesapların ayrıntılı bir şekilde incelendiği ve TDHP ile olan farklılıklarının ortaya konduğu bu çalışmada tespit edilen hususlar aşağıda ifade edilmiştir:

- FRS HP’de finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme, sınıflandırma ve diğer hükümler nedeniyle birçok yeni hesap açılmış ve TDHP’de 271 olan hesap sayısı 479’a çıkarılmıştır.
- FRS HP’de yer alan hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar düzeyinde isim değişiklikleri yapılmıştır.
- FRS HP’de bazı hesap grupları birleştirilirken bazı hesap grupları da ayrıştırılmıştır.
- FRS HP’de yer alan hesaplar ilgili açıklamalar daha detaylı bir şekilde yapılmıştır.
- FRS HP’de bazı hesaplar için işletmelerin tabi oldukları finansal raporlama çerçevesine (TFRS ya da BOBİ FRS) göre ayrı ayrı açıklamalara yer verilmiştir.
- FRS HP’ye dönen varlıklar hesap sınıfıyla ilgili TDHP’de yer almayan türev araçlar, canlı varlıklar, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar hesap grupları ilave edilmiştir. Ayrıca TDHP’de hazır değerler olarak yer alan hesap grubunun ismi nakit ve nakit benzerleri, menkul kıymetler hesap grubunun ismi ise finansal yatırımlar olarak değiştirilmiştir. TDHP’de yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ismiyle yer alan hesap grubu da FRS HP’de devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar olarak değiştirilmiştir.
- FRS HP’ye duran varlıklar hesap sınıfıyla ilgili TDHP’de yer almayan türev araçlar, devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin

finansal varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar ve ertelenmiş vergi varlığı hesap grupları eklenmiştir. Bununla birlikte TDHP'deki mali duran varlıklar hesap grubu ikiye ayrılarak finansal yatırımlar ve ortaklıklardaki yatırımlar olarak değiştirilmiştir. Yine TDHP'deki maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar hesap grupları ise FRS HP'de birleştirilerek şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu olarak isim değişikliği yapılmıştır.

- FRS HP'ye kısa vadeli yükümlülükler hesap sınıfına TDHP'de yer almayan türev araçlardan borçlar hesap grubu ile satış amaçlı sınıflandırılan gruplara ilişkin yükümlülükler hesap grubu ilave edilmiştir. Ayrıca TDHP'de mali borçlar ismiyle yer alan hesap grubu FRS HP'de finansal yükümlülükler ismiyle değiştirilmiştir. Yine TDHP'de yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesap grubunun ismi FRS HP'de devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden yükümlülükler olarak değiştirilmiştir. TDHP'de borç ve gider karşılıkları ismiyle yer alan hesap grubu FRS HP'de dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları ve karşılıklar olmak üzere iki hesap grubuna ayrılmıştır.

- FRS HP'ye uzun vadeli yükümlülükler hesap sınıfıyla ilgili TDHP'de yer almayan türev araçlardan borçlar, devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden yükümlülükler, ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesap grupları eklenmiştir. Ayrıca TDHP'de mali borçlar ismiyle yer alan hesap grubu FRS HP'de finansal yükümlülükler ismiyle değiştirilmiştir. Yine TDHP'de borç ve gider karşılıkları ismiyle yer alan hesap grubuna FRS HP'de karşılıklar ismiyle yer verilmiştir.

- FRS HP'ye özkaynaklar hesap sınıfıyla ilgili TDHP'de yer almayan sermaye katkıları, kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler), kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler) hesap grupları ilave edilmiştir. İlave edilen hesap gruplarının yanı sıra TDHP'de kâr yedekleri ismiyle yer alan hesap grubuna FRS HP'de kâr yedekleri ve fonlar ismiyle yer verilmiştir.

FRS HP'nin getirdiği yenilikler değerlendirildiğinde, işletmelerin raporlama ihtiyacını karşılamak amacıyla hesap sayısının ve çeşitliliğinin artırıldığı ve işletmelerin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine (TFRS ya da BOBİ FRS) göre ihtiyacı olan hesapları kullanacağı söylenebilmektedir. FRS HP ile işletmelerin yıllardır ihtiyaç duyduğu nitelikte ve içerikte bir hesap planı hazırlanmış olup tüm hesap grupları ve hesaplar için detaylı açıklamalara yer verilmesiyle işletmelere finansal tablo hazırlama sürecinde önemli fayda sağlanacaktır. Ayrıca FRS HP'nin tüm işletmeler tarafından zorunlu bir şekilde uygulanmaya başlamasıyla birlikte finansal tablolardaki karşılaştırılabilirlik artacaktır. Bu çalışmada FRS HP'nin TDHP ile olan farkları finansal durum tablosu hesap sınıfları açısından incelenmiş olup gelecekte yapılacak çalışmalarda kâr veya zarar tablosu hesapları ile maliyet hesaplarının ele alınması faydalı olabilir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış Bağımsız

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

**Etik Onay:** Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

**Yazar Katkısı:** Nurettin ÖZDEMİR (% 100)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author declares that there is no conflict of interest.

**Funding:** The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

**Author(s) Contributions:** Nurettin ÖZDEMİR (% 100)

---

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2019). Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (3), 745-785. <https://doi.org/10.29067/muvu.561333>
- Dızman, Ş. (2022). FRS Hesap Planı Taslağı Finansal Yatırımlar ile Tekdüzen Hesap Planı Menkul Kıymetler Hesap Grupları Farklarının Analizi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(131), 21-33. <http://dx.doi.org/10.29228/ASOS.63101>
- Gökçen, G., & Ataman, B. (2020). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Üretim Maliyeti Hesaplarının İncelenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(4), 812-828. <https://doi.org/10.29106/fesa.833359>
- Kablan, 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*, 2(2), 103-129. <https://doi.org/10.38009/ekimad.731036>
- Karacan, S., & Albeni, N. (2022). Mevcut Tekdüzen Hesap Planı ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında Yer Alan Karşılık Hesaplarının Karşılaştırılması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(43), 1-25. <https://doi.org/10.35343/kosbed.993365>
- Karcıoğlu, 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-A (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/2530/Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1>, Erişim Tarihi: 31.07.2024.

KGK-B (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Görüş Talep

Edilen	Özel	Hususlar,	Erişim:
<a href="https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK3_G%C3%B6zetim%C3%BC%20Edilen%20Hususlar.pdf">https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK3_G%C3%B6zetim%C3%BC%20Edilen%20Hususlar.pdf</a> , Erişim Tarihi: 31.07.2024.			

KGK-C (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Güncel Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Kamuoyu Görüşüne Açılması, Erişim: [https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4926/Gu%CC%88ncel-Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Kamuoyu-Go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-Ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r--\(10-11-2023\)](https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4926/Gu%CC%88ncel-Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Kamuoyu-Go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-Ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r--(10-11-2023)), Erişim Tarihi: 31.07.2024.

KGK-D (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Yayımlanması, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru%20-%2051.pdf>, Erişim Tarihi: 31.07.2024.

KGK-E (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, Erişim: [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20\\_18.07.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20_18.07.pdf), Erişim Tarihi: 01.08.2024.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992). Tebliğ Sıra No: 1, T.C. Resmî Gazete, Sayı: 21447 (M), Erişim adresi: [http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf), Erişim tarihi: 01.08.2024.

Utku, M. (2022). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Özkaynak Hesaplarının Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(1), 49-66. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1037934>

