

FINANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI (FRSHP) İLE TEKDÜZEN HESAP PLANI (TDHP) BİLANÇO HESAP GRUPLARININ KARŐILAŐTIRILMASI VE DEĞERLENDİRMESİ

THE COMPARISON AND EVALUATION OF BALANCE SHEET ACCOUNTS IN FINANCIAL REPORTING STANDARDS CHART OF ACCOUNTS AND TURKISH UNIFORM CHART OF ACCOUNTS

Başak ATAMAN¹
Gürbüz GOKÇEN²

ÖZ

Bu çalışmada, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına uygun Hesap Planı Taslağı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı ile karşılaştırılmıştır. 1994 yılından beri uygulanan ve muhasebe dünyasına entegre olan kompakt, simetrik ve sade yapıya sahip Tekdüzen Hesap Planının yerini alabilecek olması, konunun önemini ayrıca attırmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı (FRSHP), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS).

Jel Kodları: M40, M41, M42

ABSTRACT

In this study, the Draft Chart of Accounts in accordance with the Financial Reporting Standards published by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority was compared with the Turkish Uniform Chart of Accounts. The fact that it has been able to replace the compact, symmetrical and simple Uniform Chart of Accounts, which has been implemented since 1994 and is integrated into the accounting world, further enhances the importance of the issue.

Keywords: Turkish Uniform Chart of Accounts, Chart of Accounts Draft, International Financial Reporting Standards.

Jel Codes: M40, M41, M42

¹ Prof. Dr. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, bataman@marmara.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2065-6800

² Prof. Dr. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, ggokcen@marmara.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9854-8522

Giriş

Bu alışmada Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, 13.12.2018 tarihinde taslak olarak yayınlanan 01.03.2019 tarihine kadar, görüş ve önerilere açılan **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**'nda yer alan bilanço hesap grupları, Maliye Bakanlığı tarafından, 26.12.1992 yılında yayınlanan MSUGT'ta yer alan **Tekdüzen Hesap Planındaki** ilgili hesap grupları ile karşılaştırılmıştır.

Yürürlüğe girdiğinde, 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki işletme ve kuruluşlar hariç finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine (MSUGT) veya ilgili diğer mevzuata göre hazırlayan işletmeler tarafından kullanılabilmesinin hedeflenmesi, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nın önemini arttırmakta ve tüm yönleriyle ve karşılaştırmalı olarak incelenmesini gerektirmektedir.

Bu amaçla çalışmada, Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun faaliyetleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri irdelenmiş ve Türkiye'de yayınlanan hesap planları kronolojik sırayla açıklanmıştır.

Ardından, Taslak hesap planı ile halen yürürlükte olan Tekdüzen hesap planı, hesap sınıfları, hesap grupları ve ana hesaplar bazında karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Yapılan karşılaştırmada, sırasıyla kod numarası ve isim değişikliği olmayan, numarası aynı ancak isminde ufak değişiklikler olan ve son olarak da taslak hesap planı ile yeni oluşturulan hesaplar belirlenmiştir.

1. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Faaliyetlerine Genel Bakış

Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın son dönem itibarıyla faaliyetleri şyledir;

Halihazırda 25 adet TMS (Türkiye Muhasebe Standardı) ve 17 adet TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) yayımlanmıştır. Türkiye'de standart konusunda Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ile ilk başta, yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm şirketlere UFRS/ UMS ile tam uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları/Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu ngrlmş, ardından Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin kriterleri Bakanlar Kurulu kararlarıyla düzenlenmiş ve Türk Ticaret Kanunu'na göre finansal raporlama yapacak şirketler, "bağımsız denetime tabi olanlar" ve "bağımsız denetime tabi olmayanlar" olarak ikiye ayrılmıştır. Bu düzenleme doğrultusunda KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TFRS/TMS uygulamayan şirketlerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak üzere yapılan çalışmalar 29.07.2017 tarihinde tamamlanmış ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Sıra No:56 Tebliği ile yayınlanarak kapsama dahil olan işletmelerde 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre, BOBİ FRS'nin uygulanması, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında zorunlu tutulmuştur.

KGK bunu takiben, 13.12.2018 tarihinde **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**'nı yayınlamıştır.

Son olarak da bağımsız denetime tabi olmayan ve halihazırda finansal tablolarını MSUGT'a göre hazırlayan işletmelerin kullanımına yönelik olarak (KÜMİ FRS) Kk ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı yayınlanmıştır.

2. Türkiye'de Yapılan Tekdüzen Hesap Planı alışmaları

Türkiye'de ilk olarak, 1938 yılında 3460 sayılı kanunla yürürlüğe giren Sümerbank Hesap Planı tüm İktisadi Devlet Teşekküllerinin hesap planının hazırlanmasına dayanak teşkil etmiştir (Koç, 1975: 76).

Bunu takiben, 21 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe giren 440 Sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanunun Geçici 1.Maddesi'ne göre kurulan, İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından, Tekdüzen Muhasebe Sistemi İlkeleri yürürlüğe girmiştir. Komisyon, İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu tekdüzen hesap planını hazırlamıştır. Bu hesap planı 21 Mayıs 1971 tarihinde kurulmuş olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Reform Komisyonu tarafından incelemeye tabi tutulmuş, birtakım değişikliklerden sonra 7 Temmuz 1971 tarih ve 7/2767 sayılı kararname ile 27 Kamu İktisadi Teşebbsnde uygulanmak üzere 1972 yılından itibaren zorunlu hale gelmiştir.

Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 2499 sayılı 16-22 maddelerine dayanarak kendisine bağlı ortaklıklar ve aracı kurumlar için tip bilanço, tip gelir tablosu (1983), Standart Genel Hesap Planı (1984) yayınlamıştır.

Bundan sonra, Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanan ve Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın onayından sonra Bankalar Kanunu'nun Geçiçi 7.Maddesi hükmünce 1.1.1986 tarihinden itibaren tüm bankalarda uygulanmaya başlanan Tekdüzen Hesap Planı yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 1992 yılında, 21128 Sayılı Resmi Gazete'de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanarak yürürlüğe giren Aracı Kurum Hesap Planı'na daha sonra 1995 yılında ilave hesaplar getirilmiştir.

Türkiye 'de Hesap Planı alanındaki diğer bir düzenleme de Maliye Bakanlığı'nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" (MSUGT) ile "Tekdüzen Hesap Planı"(TDHP) olmuştur (Ataman,1996: 4).

Tekdüzen Hesap Planı, Türkiye'de 1994 yılından beri bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniği kullanmak zorunda bulunan,

-Banka ve Sigorta Şirketleri,

-Özel Finans Kurumları,

-Finansal Kiralama Şirketleri,

-Menkul Kıymet Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıkları haricindeki bilanço esasında defter tutan tüm işletmeler tarafından zorunlu olarak kullanılmaktadır.

Düzenleme, bilanço esasında defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır (MSUGT, Sıra No.1).

3. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Giden Süreç

6102 sayılı Ticaret Kanunu'na kadar TFRS'lerin (yani telif anlaşması gereği UFRS'lerin Türkçesi) kullanımı SPK'ya tabi halka açık işletmelerle sınırlı iken, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile halka açık olmayan diğer işletmelere de standartlara göre hazırlanmış bağımsız denetim raporu hazırlama ve defter kayıtlarını standartlara göre oluşturma zorunluluğu getirilmesi büyük yankı uyandırmıştır. (Ataman ve Gökçen, 2017: 4) Sonraki süreçte, yukarıdaki bölümde de açıklandığı üzere, kayıtların standartlara göre yapılması zorunluluğu kanun yürürlüğe girmeden kalkmıştır.

Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlamakla birlikte, bu finansal bilgilerin dayanağı defter kayıtlarını 1992 yılında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri'nde (MSUGT) yer alan tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına uygun olarak tutmakta ve bu çerçevede muhasebe sistemlerini oluşturmaktadır. İşletmeler yasal zorunluluk gereği MSUGT'a göre tuttıkları ticari defterlerinden hareketle vergi idaresine sunmaları gereken finansal tablolarına ulaşmaktadır. Ancak mevcut hesap planı TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, mevcut durumda BOBİ FRS ya da TFRS'ye uygun finansal tablolar, MSUGT'a göre hazırlanmış finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılarak ya da bu tablolar için de ayrı bir kayıt düzeni oluşturularak düzenlenmektedir. Bu itibarla, Kurum, bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurmasında esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu amaçla Kurum, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'nın oluşturulma çalışmalarını Eylül 2018 itibarıyla tamamlamış, hesap planı taslağı oluşturmuş ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nı 2018 yılı Aralık ayında kamuoyunun görüşüne açmıştır. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı'nın yakın zamanda yayımlanması planlanmaktadır (www.kgk.gov.tr: 17.01.2020).

4. 1 Numaralı Hesap Sınıfının TDHP ve FRSHP Karşılaştırması

1 numaralı hesap sınıfı; gerek TDHP gerekse FRSHP'de **Dönen Varlıklar** olarak aynı isimde tanımlanmıştır. Dönen Varlıklar hesap sınıfındaki hesap gruplarına ilişkin tespitlerimiz aşağıdadır:

12 Ticari Alacaklar, 13 Diğer Alacaklar ile 15 Stoklar hesap grupları ile ilgili herhangi bir değişiklik (hesap grubu numarası ve ismi ile ilgili) olmamıştır. 15 Stoklar hesap grubunda TDHP’de olmayan, ihtiyaca göre yeni hesaplar açılmıştır. Örneğin 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri, 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesapları.

Aynı hesap grubu numarasında yer alan, özellikleri itibarıyla benzer ancak isminde ufak değişiklikler olan hesap grupları ise; TDHP’de 10 Hazır Değerler, FRSHHP’de 10 Nakit ve Nakit Benzerleri, TDHP’de 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları FRSHHP’de 18 Peşin Ödenmiş (Gelecek aylara ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları olarak isimlendirilmiştir.

FRSHHP’de bazı hesap grupları, iki kısımlı olarak ele alınmıştır. Buna göre TDHP’de 11 Menkul Kıymetler hesap grubuna karşılık, FRSHHP’de 11 hesap grubu ikiye ayrılmış ve 110-118 arası Finansal Yatırımlar’a 119 Türev Araçlar’a ayrılmıştır. Yine 19 Diğer Dönen Varlıklar hesabı grubu karşılığında, FRSHHP’de 190-195 arası Diğer Dönen Varlıklar’a, 196-199 arası Satış Amaçlı Duran Varlıklar’a ayrılmıştır.

TDHP’de olmayan FRSHHP’de yeni gelen hesap grupları ise 14 Devam Eden İnş (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile 17 Canlı Varlıklar hesap gruplarıdır.

Dönen Varlıklar hesap grubunda, TDHP’de 43 hesap varken FRSHHP’de 80 hesap açılmıştır (Akdoğan, 2019: 760).

Hesap Grubu	FRSHHP	TDHP
1	Dönen Varlıklar	Dönen Varlıklar
10	Nakit ve Nakit Benzerleri	Hazır Değerler
11	Finansal Yatırımlar (110-118) Türev Araçlar (119)	Menkul Kıymetler
12	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar
13	Diğer Alacaklar	Diğer Alacaklar
14	Devam Eden İnş (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmt Hiz Fin Varl..	-
15	Stoklar	Stoklar
16	Yıllara Yaygın İnş Ve Onarım Maliyetleri	-
17	Canlı Varlıklar	Yıllara Yaygın İnş Ve Onarım Maliyetleri
18	Peşin Ödenmiş (Gelecek aylara ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları	Gelecek aylara ait giderler ve Gelir Tahakkukları
19	Diğer Dönen Varlıklar (190-195)	Diğer Dönen Varlıklar
	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar (196-199)	

(Ataman, 2019: 15)

5. 2 Numaralı Hesap Sınıfının TDHP Ve FRSHHP Karşılaştırması

2 numaralı hesap sınıfı; gerek TDHP gerekse FRSHHP’de **Duran Varlıklar** olarak aynı isimde tanımlanmıştır. Duran Varlıklar hesap sınıfındaki hesap gruplarına ilişkin tespitlerimiz aşağıdadır:

23 Diğer Alacaklar, 25 Maddi Duran Varlıklar ile 29 Diğer Duran Varlıklar hesap grupları ile ilgili herhangi bir değişiklik (hesap grubu numarası ve ismi ile ilgili) olmamıştır.

Aynı hesap grubu numarasında yer alan, özellikleri itibarıyla benzer ancak isminde ufak değişiklikler olan hesap grupları ise; TDHP’de 22 Alıcılar, FRSHHP’de 22 Ticari Alacaklar, TDHP’de 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ,FRSHHP’de 26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar olarak isimlendirilmiştir.

FRSHHP’de bazı hesap grupları, iki kısımlı olarak ele alınmıştır. Buna göre TDHP’de yer almayan 20 no’lu hesap grubu, FRSHHP’de iki kısma ayrılmış ve 200-208 arası Finansal Yatırımlar’a, 209 Türev Araçlar’a ayrılmıştır. Yine

TDHP'de 24 Mali Duran Varlıklar grubu karşılığında, FRSHp'de 240-244 arası Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar'a, 245-249 arası Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller'e ve TDHP'de 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubu karşılığında, FRSHp'de 280-288 arası Peşin Ödenmiş (Gelecek yıllara ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları, 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı'na ayrılmıştır.

TDHP'de olmayan FRSHp'de yeni gelen hesap grupları ise 20 (200-208) Finansal Yatırımlar, (209) Türev Araçlar, 21 Ortaklıklardaki Yatırımlar (Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar), 24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar, (245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 27 Canlı Varlıklar, 28 (280-288) Peşin Ödenmiş (Gelecek yıllara ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları, 28 (289) Ertelenmiş Vergi Varlığı hesap gruplarıdır.

Duran Varlıklar hesap sınıfında, TDHP'de 54 hesap varken FRSHp'de 82 hesap açılmıştır (Akdoğan N, 2019, s; 760).

Hesap Grubu	FRSHp	TDHP
2	Duran Varlıklar	Duran Varlıklar
20	Finansal Yatırımlar(200-208) Türev Araçlar (209)	-
21	Ortaklıklardaki Yatırımlar	-
22	Ticari Alacaklar	Alıcılar
23	Diğer Alacaklar	Diğer Alacaklar
24	Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmt.Hiz Fin Varlıklar (240-244) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (245-249)	Mali Duran Varlıklar
25	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar
26	Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
27	Canlı Varlıklar	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
28	Peşin Ödenmiş (Gelecek yıllara ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları (280-288) Ertelenmiş Vergi Varlığı (289)	Gelecek yıllara ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
29	Diğer Duran Varlıklar	Diğer Duran Varlıklar

(Ataman, 2019, s:16).

6. 3 NUMARALI HESAP SINIFININ TDHP VE FRSHp KARŞILAŞTIRMASI

3 numaralı hesap sınıfı; TDHP'de **Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar** ismi ile yer alırken FRSHp'de bu hesap sınıfına **Kısa Vadeli Yükümlülükler** tanımlaması getirilmiştir. Bu hesap sınıfındaki hesap gruplarına ilişkin tespitlerimiz aşağıdadır:

32 Ticari Borçlar, 33 Diğer Borçlar ile 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesap grupları ile ilgili herhangi bir değişiklik (hesap grubu numarası ve ismi ile ilgili) olmamıştır.

Aynı hesap grubu numarasında yer alan, özellikleri itibarıyla benzer olan ama isminde ufak değişiklikler olan hesap grupları ise; TDHP'de 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler, FRSHp'de 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler, TDHP'de 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları, FRSHp'de 38 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları olarak isimlendirilmiştir.

FRSHp'de bazı hesap grupları, iki kısımlı olarak ele alınmıştır. Buna göre TDHP'de 30 Mali Borçlar hesap grubuna karşılık, FRSHp'de 30 hesap grubu ikiye ayrılmış ve 300-308 arası Finansal Yükümlülükler'e, 309 Türev Araçlardan Borçlar'a ayrılmıştır. Yine 34 Alınan Avanslar hesabı grubu karşılığında, FRSHp'de 340-344 arası

Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler'e, 345-349 arası Alınan Avanslar'a , TDHP'de 37 Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubuna karşılık, FRSHp'de 37 hesap grubu ikiye ayrılmış ve 370-371 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları'na , 372-379 arası Karşılıklar'a ayrılmıştır. Son olarak TDHP'de 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubuna karşılık, FRSHp'de 39 hesap grubu ikiye ayrılmış ve 390-395 arası Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler'e, 396-399 arası Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler'e ayrılmıştır.

Her iki hesap planında da 31 numaralı hesap grubu boş bırakılmıştır.

TDHP'de olmayan FRSHp'de yeni gelen hesap grupları ise 30 (300-308) Finansal Yükümlülükler ve 30 (309) Türev Araçlardan Borçlar, 34 (340-344) Devam Eden İnşa (Taahhüt),Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler, 34 (345-349) Alınan Avanslar ile 39 (390-395) Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler, 39 (396-399) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler hesap gruplarıdır.

TDHP'deki Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap sınıfında 37 hesap varken FRSHp'deki Kısa Vadeli Yükümlülükler hesap sınıfında 61 hesap açılmıştır (Akdoğan, 2019: 760).

Hesap Grubu	FRSHp	TDHP
3	Kısa Vadeli Yükümlülükler	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
30	Finansal Yükümlülükler (300-308) Türev Araçlardan Borçlar (309)	Mali Borçlar
31	-	-
32	Ticari Borçlar	Ticari Borçlar
33	Diğer Borçlar	Diğer Borçlar
34	Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler (340-344) Alınan Avanslar (345-349)	Alınan Avanslar
35	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (370-371) Karşılıklar (372-379)	Borç ve Gider Karşılıkları
38	Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
39	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler (390-395) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler (396-399)	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

(Ataman, 2019: 17)

7. 4 NUMARALI HESAP SINIFININ TDHP VE FRSHp KARşILAşTIRMASI

4 numaralı hesap sınıfı; TDHP'de **Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar** ismi ile yer alırken FRSHp'de bu hesap sınıfına **Uzun Vadeli Yükümlülükler** tanımlaması getirilmiştir. Bu hesap sınıfındaki hesap gruplarına ilişkin tespitlerimiz aşağıdadır:

42 Ticari Borçlar ile 43 Diğer Borçlar hesap grupları ile ilgili herhangi bir değişiklik (hesap grubu numarası ve ismi ile ilgili) olmamıştır.

Aynı hesap grubu numarasında yer alan, özellikleri itibarıyla benzer olan ama isminde ufak değişiklikler olan hesap grupları ise; TDHP'de 47 Borç ve Gider Karşılıkları, FRSHp'de 47 Karşılıklar, TDHP'de 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, FRSHp'de 49 Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler olarak isimlendirilmiştir.

FRSHp'de bazı hesap grupları, iki kısımlı olarak ele alınmıştır. Buna göre TDHP'de 40 Mali Borçlar hesap grubuna karşılık, FRSHp'de 40 hesap grubu ikiye ayrılmış ve 400-408 arası Finansal Yükümlülükler'e, 409 Türev Araçlardan Borçlar'a ayrılmıştır. Yine 44 Alınan Avanslar hesabı grubu karşılığında, FRSHp'de 440-444 arası

Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler'e, 445-449 arası Alınan Avanslar'a, TDHP'de 48 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubuna karşılık, FRSHHP'de 480-488 Ertelemiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları'na, 489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü'ne ayrılmıştır.

TDHP'de olmayan FRSHHP'de yeni oluşturulan hesap grupları ise 40 (400-408) Finansal Yükümlülükler ve 40 (409) Türev Araçlardan Borçlar, 44 (440-444) Devam Eden İnşa (Taahhüt),Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler, 44 (445-449) Alınan Avanslar ile 46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler, 48 (480-488) Ertelemiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları, 48 (489) Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü hesap gruplarıdır.

Her iki hesap planında da 41 ve 45 numaralı hesap grubu boş bırakılmıştır. TDHP'de ayrıca 46 numaralı hesap grubu da boş bırakılmıştır.

TDHP'deki Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap sınıfında 25 hesap varken FRSHHP'deki Uzun Vadeli Yükümlülükler hesap sınıfında 45 hesap açılmıştır (Akdoğan, 2019: 760).

Hesap Grubu	FRSHHP	TDHP
4	Uzun Vadeli Yükümlülükler	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40	Finansal Yükümlülükler (400-408) Türev Araçlardan Borçlar (409)	Mali Borçlar
41	-	-
42	Ticari Borçlar	Ticari Borçlar
43	Diğer Borçlar	Diğer Borçlar
44	Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler (440-444) Alınan Avanslar (445-449)	Alınan Avanslar
45	-	-
46	Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	-
47	Karşılıklar	Borç ve Gider Karşılıkları
48	Ertelemiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları (480-488) Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü (489)	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
49	Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

(Ataman, 2019: 18)

8. 5 NUMARALI HESAP SINIFININ TDHP VE FRSHHP KARŞILAŞTIRMASI

5 numaralı hesap sınıfı; gerek TDHP gerekse FRSHHP'de **Özkaynaklar** olarak aynı isimde tanımlanmıştır. Bu hesap sınıfındaki hesap gruplarına ilişkin tespitlerimiz aşağıdadır:

50 Ödenmiş Sermaye, 52 Sermaye Yedekleri, 57 Geçmiş Yıllar Karları, 58 Geçmiş Yıllar Zararları, 59 Dönem Net Karı (Zararı) hesap grupları ile ilgili herhangi bir değişiklik (hesap grubu numarası ve ismi ile ilgili) olmamıştır.

Aynı hesap grubu numarasında yer alan, özellikleri itibarıyla benzer olan ama isminde ufak değişiklikler olan hesap grubu, TDHP'deki 54 Kar Yedekleri'dir. Bu grup FRSHHP'de 54 Kar Yedekleri ve Fonlar olarak isimlendirilmiştir.

TDHP'de olmayan FRSHHP'de yeni oluşturulan hesap grupları ise 51 Sermaye Katkıları, 55 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler), 56 Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) hesap gruplarıdır.

Her iki hesap planında da 53 numaralı hesap grubu boş bırakılmıştır.

Özkaynaklar hesap sınıfında, TDHP’de 18 hesap varken FRSHP’de 56 hesap açılmıştır (Akdoğan, 2019: 760).

Hesap Grubu	FRSHP	TDHP
5	Özkaynaklar	Özkaynaklar
50	Ödenmiş Sermaye	Ödenmiş Sermaye
51	Sermaye Katkıları	-
52	Sermaye Yedekleri	Sermaye Yedekleri
53	-	-
54	Kar Yedekleri ve Fonlar	Kar Yedekleri
55	Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kayd.Birikmiş Gelirler(Giderler)	-
56	Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kayd.Birikmiş Gelirler(Giderler)	-
57	Geçmiş Yıllar Karları	Geçmiş Yıllar Karları
58	Geçmiş Yıllar Zararları	Geçmiş Yıllar Zararları
59	Dönem Net Karı(Zararı)	Dönem Net Karı(Zararı)

(Ataman, 2019: 18)

9. SONUÇ

Türkiye’de 1992 yılında yürürlüğe girerek, 1994 yılından itibaren bilanço esasında defter tutan işletmeler tarafından zorunlu olarak kullanılan Tekdüzen Hesap Planı sayesinde işletmelerde terim birliği, vergi denetiminde etkinlik, eğitim-öğretim faaliyetlerinde de kolaylık sağlanmıştır.

Dünya genelinde uluslararası finansal raporlama standartlarının yaygın olarak kullanımı paralelinde Türkiye’de de bağımsız denetim alanında atılan adımlar, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi, bağımsız denetim kapsamında Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS Tam Set) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartının (BOBİ FRS) kullanımı, mevcut hesap planının geliştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Mevcut yasal düzenlemeler, standartların kullanımında ticari defter kayıtlarını istememekle beraber standartlara göre düzenlenmesi zorunlu finansal tabloların hazırlanması mevcut Tekdüzen Hesap Planı ile mümkün olamamaktadır. Standartlarda öngörülen gerek farklı değerlendirme ölçekleri, gerekse şeffaf ve gerçeğe uygun sunuluş ilkeleri paralelinde finansal tablolarda yer alması istenen detaylı hesap kalemlerinin tutarları, mevcut Tekdüzen Hesap Planı kullanılarak yapılan muhasebe kayıtlarından elde edilememektedir.

Bu amaçla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı yayınlanmıştır.

Hesap Planı Taslağı kapsamında yer alan 1-5 arası bilanço hesap sınıfları ve hesap grupları ve belli başlı hesaplar incelendiğinde aşağıdaki genel değerlendirmelere ulaşılmıştır;

Taslak Planda hesaplar, finansal raporlama standartlarının şeffaf raporlama ve gerçeğe uygun sunuluş temel ilkeleri paralelinde, Tekdüzen Hesap Planı’nın temel çatısı bozulmadan daha detaylı ve ayrıntılı olarak sunulmuştur.

TDHP’de yer almayan yeni hesap grupları oluşturulmuş, bazı hesap grupları kendi içerisinde bölümlere ayrılmıştır. Bu hesap grupları ve hesapların belli başlıları aşağıdadır:

- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Yatırımlar İle İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar, (111, 112, 201 ve 202 no’lu hesaplar),
- Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje Veya Hizmet Sözleşmelerinden Finansal Varlıklar Ve Bu Sözleşmelerden Doğan Yükümlülükler İle Önceden Yapılan İnşa Ve Hizmet İşleri, (142 ve 242 no’lu hesaplar hariç 14 ve 24 no’lu gruplar ile 34 ve 44 no’lu gruplar),
- Doğrudan ve dolaylı vergileri ayrı hesaplarda gösterecek şekilde detaylandırılmış 36 no’lu Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler hesap grubu,
- 46 no’lu hesap grubunda Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergi, Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesapları,

- Canlı Varlıklar (17 ve 27 no'lu gruplar),
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar ve Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler (196-199 nolu hesaplar ile 396-399 no'lu hesaplar),
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (245-249 no'lu hesaplar),
- Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (289 ve 489 no'lu hesaplar),
- Kapsamlı Gelir Unsurları (55 ve 56 no'lu gruplar),
- Stoklar grubunda tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin kaydedilebilmesine imkan veren Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı (154 no'lu hesap),
- Yine Stoklar grubunda tamamlanmış ancak satışı yapılmamış hizmet maliyetlerinin (hizmet stoklarının) kaydedilebilmesine imkan veren Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabı (155 no'lu hesap),
- Detaylandırılmış mali borçlara ait hesaplar, (309 Türev araçlardan Borçlar),
- 32 no'lu hesap grubunda, Verilen İleri Tarihli Çekler (322 no'lu hesap), Faturası Beklenen Alımlardan Borçlar hesapları, (325 no'lu hesap),
- Ticari ve Diğer Alacaklar hesap gruplarında (12-13,22-23 no'lu gruplar) ve Ticari ve Diğer Borçlar hesap gruplarında (32-32,42-43 no'lu gruplar) ilişkili taraftan ve ilişkili taraftan olmayan ayırımı.

Taslak Hesap Planı, gerek TFRS, gerek BOBİ FRS gerekse de MSUGT'a uygun finansal tablolar düzenlemekle yükümlü olan işletmeler tarafından kullanılacak olması nedeniyle oldukça detaylı hazırlanmıştır. Standartların öngördüğü finansal tablolara, muhasebe kayıtlarından ulaşmak çok daha sağlıklı ve uygun olacaktır. Bunun olabilirliği ise kapsamlı bir hesap planı ile mümkündür.

Sonuç olarak standartların hayata geçmesiyle mevcut Tekdüzen hesap planında değişiklikler kaçınılmazdır ve gereklidir. Taslak olarak yayınlanan hesap planının yürürlüğe girmesiyle gerek standartların kullanımı gerekse KGK'nın işletmeler nezdindeki denetimi çok daha etkin hale gelecektir. Kuşkusuz ilerleyen zamanlarda, planın yürürlüğe girmesi ile sağlıklı ve doğru kullanımını sağlama amaçlı ilave açıklama, örnek ve eğitimler yapılacaktır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan, (2019). Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayınlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Kasım 2019.

ATAMAN, Başak, (2019). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSH) ile Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)Bilanço Hesap Gruplarının Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi. 4th International Accounting Finance Auditing Conference (Tam Metin Bildiri/Davetli Konuşmacı) (Yayın No:5812783).

ATAMAN, Başak.; GÖKÇEN, Gürbüz, (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları, İstanbul, Beta Yayınları.

ATAMAN, Başak, (1996). M.B Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan 8 No'lu Hesap Grubu, Kullanımına İlişkin Öneriler, Anket Çalışması, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

GENÇOĞLU, G, Ümit.; GÖKÇEN, Gürbüz.; ATAMAN, Başak.; YILMAZ, Fatih; CAVLAK, Hakan. (2020). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Uygulamaları, Bursa, Aktüel 16 Basım Yayım Dağıtım.

GÖKÇEN Gürbüz, ATAMAN Başak (2020). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

KOÇ, Y. Yüksel, (1975). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi.

30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete, (29.07.2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56).

1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı; 21447, Mükerrer (26.12.1992).

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı,13.12.2018, KGK. (www.kgk.gov.tr).