

## **FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NDAKİ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESAPLARININ İNCELENMESİ VE TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

### **INVESTIGATION OF SERVICE PRODUCTION COST ACCOUNTS IN THE DRAFT ACCOUNT PLAN IN ACCORDANCE WITH THE FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND COMPARISON WITH THE UNIFORM CHART OF ACCOUNTS**

**Gürbüz GÖKÇEN<sup>1</sup>**  
**Başak ATAMAN<sup>2</sup>**

#### **Öz**

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 25 Aralık 2018 tarihindeki duyurusu ile bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu 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 amaçlayan taslak hesap planı yayınlamıştır. Bu hesap planı taslağı ile Hizmet Üretim İşletmelerinin maliyetlerinin izlenmesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hizmet üretim hesaplarında önemli değişikler yapılmıştır. Çalışmamızda, KGK tarafından oluşturulan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Hizmet Üretim Maliyeti hesapları incelenmiş, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı'ndeki Tekdüzen Hesap Planı'ndaki Hizmet Üretim Maliyeti hesapları ile karşılaştırılmış ve uygulamalara yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Finansal Raporlama Standartları (FRS), Hizmet, Üretim, Maliyet.

**Jel Kodları:** M40, M41, M42

#### **Abstract**

The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (Board), with its announcement on December 25, 2018, enables the enterprises and businesses that keep books in accordance with the balance sheet method to monitor their financial status and operating results in a right and reliable manner and prepare their financial statements in accordance with the financial reporting framework, has published a draft accounting plan, which aims to create an Accounting Plan that complies with the Financial Reporting Standards that they can base on establishing an accounting system. Significant changes have been made in accounts of services production in the draft account plan in accordance with the Financial Reporting Standards. In our study, the Service Production Cost Accounts in the Draft Account Plan in accordance with the Financial Reporting Standards created by KGK, were examined, compared with the Service Production Cost Accounts in the Uniform Chart Of Accounts and applications were included.

**Keywords:** Financial Reporting Standards (FRS), Services, Production, Costs.

**Jel Codes:** M40, M41, M42

<sup>1</sup> Prof. Dr. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, [ggokcen@marmara.edu.tr](mailto:ggokcen@marmara.edu.tr), orcid: 0000-0001-9854-8522

<sup>2</sup> Prof. Dr. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, [bataman@marmara.edu.tr](mailto:bataman@marmara.edu.tr), orcid: 0000-0003-2065-6800

## 1. Giriş

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 25 Aralık 2018 tarihindeki duyurusu ile bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu 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 amaçlayan taslak hesap planı yayınlamıştır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 09.05.2020).

Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS, BOBİ FRS) Uygun Hesap Planı'nın ayrıca finansal raporlar aracılığıyla sunulan bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin arttırılmasına, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanmasına ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Bilindiği üzere ülkemizde, 26 Aralık 1992 tarihinde 21447 (M) sayılı Resmi Gazete'de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı yayınlanmış ve 01 Ocak 1994 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlamakla birlikte, bu finansal bilgilerin üretildiği defter kayıtlarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 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 MSUGT Tekdüzen Hesap Planı, TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır. TFRS ve BOBİ FRS'ye göre finansal tabloların düzenlenebilmesi için MSUGT'a göre hazırlanmış olan finansal tablolar üzerinde düzeltmeler, çalışmalar yapılması gerekmektedir.

Bu ihtiyacı giderebilmek amacıyla tasarlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, işletmelerin esas olarak finansal raporlama standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmalarına olanak sağlayacaktır.

KGK tarafından hazırlanan hesap planı taslağında özellikle TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin doğrudan finansal tablo verilerine ulaşması için gereklilik arz eden hesap gruplarına ve hesaplara yer verilmiş, aynı zamanda mevcut hesap planında yer almayan ancak MSUGT'u uygulayan işletmeler dahil tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri diğer hesaplar da eklenmiştir.

Kurul tarafından hazırlanan hesap planı taslağı ile Hizmet Üretim İşletmelerinin maliyetlerinin izlenmesinde MSUGT Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hizmet üretim maliyeti hesaplarında önemli değişiklik yapılmış, hizmet stoklarına ilişkin bilanço hesapları eklenmiştir. Çalışmamızda, KGK tarafından oluşturulan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Hizmet Üretim Maliyeti hesapları incelenmiş, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki Tekdüzen Hesap Planı'ndaki Hizmet Üretim Maliyeti hesapları ile karşılaştırılmış ve uygulamalara yer verilmiştir.

## 2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'ndaki Hizmet Üretim Maliyeti Hesapları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki Tekdüzen Hesap Planı'nda hizmet işletmelerinin hizmet üretim maliyetlerine ilişkin aşağıdaki hesaplar yer almaktadır. Bu hesaplardan; 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri grubundaki hesaplar yalnızca yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin bu hizmetin üretiminde katlandığı maliyet giderlerinden oluşan hizmet üretim maliyetlerinin kayıtlara alınması için kullanılır. Diğer hizmet işletmelerinde (eğitim, sağlık, konaklama vb.) bu hesaplar kullanılmaz.

### 170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr): 18.05.2020).

#### İşleyişi:

İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise 751, 761, 771 ve 781 kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu

hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir (Gökçen, 2018.s.331).

74 Hizmet Üretim Maliyeti Hesap Grubu, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan hizmet işletmelerin dışındaki hizmet işletmeleri tarafından kullanılır. Hizmet işletmelerinde 71, 72 ve 73 gruplarda yer alan fonksiyonel maliyet (gider) hesapları kullanılmaz. Bu hesaplar yerine bu gruptaki 740 Hizmet Üretim Maliyeti, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma ve 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları kullanılır.

#### **740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı**

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

#### **741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış hizmet maliyetini oluşturan giderler, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nın borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'nın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Önceden saptanmış maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, fiili maliyetler ile önceden saptanmış maliyetler arasında fark oluşması halinde bu farklar, 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesaplarına alınır. Farklara (sapmalara) ilişkin analizler yapıldıktan sonra, fark hesabındaki tutarlar 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'nın borç ya da alacak sayfasına aktararak kapatılır.

#### **742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları**

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması durumunda; 740 hesaba kaydedilmiş hizmet üretim maliyetlerinin fiili tutarları ile 741 hesaba kaydedilmiş önceden saptanmış hizmet üretim maliyeti arasındaki olumlu veya olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktararak kapatılır.

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere; tekdüzen hesap planında hizmet işletmelerinin hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde oldukça sınırlı hesaplar bulunmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan hizmet işletmeleri dışındaki hizmet işletmelerine ilişkin bilanço hesaplarında herhangi bir stok hesabı bulunmamaktadır. Hizmet üretiminin bir dönemde tamamlanamamış olması, hizmet üretiminin sonraki dönemde devam edecek olması durumunda, dönem sonuna kadar katılan hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesine olanak sağlayacak bir stok hesabı bulunmamaktadır. Örneğin üretimine bu dönem başlanmış olmakla birlikte, sonraki dönemlerde üretimine devam ederek tamamlanacak bilgisayar programı yazılımları için bu dönemki hizmet üretimi maliyetlerini sonraki döneme aktaracak bir bilanço hesabına ihtiyaç bulunmaktadır. Uygulamada bu hesap eksikliğinden dolayı pratik çözümler üretilmiştir. Kimi işletmeler, hizmet başladığı dönemde tamamlanamamış olsa da bu dönemin maliyet hesabında biriktirilen (740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı) henüz yarım olan hizmet üretim maliyetini yansıtma hesabı yardımıyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarmakta, aynı dönemde hizmet satış geliri oluşmadan Gelir Tablosu'na almaktadırlar. Bu uygulama muhasebenin Dönemsellik Kavramı'na ve Gelir Tablosu İlkeleri'ne aykırılık oluşturduğu gibi vergi matrahlarının da eksik hesaplanmasına neden olmaktadır. Kimi işletmeler ise bu konuda daha duyarlı davranmakta ancak, başladığı dönemde henüz tamamlanmamış olan hizmet üretim maliyetlerini aktifleştirerek sonraki döneme aktarmak üzere bir bilanço hesabı bulunmadığından mamul üretimi yapan sanayi işletmelerinin kullanımı için oluşturulmuş 151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabını kullanmaktadırlar. Bu durum ise ilgili işletmenin bilançosundaki stoklarının sanayi üretimi fiziksel yarı mamul olarak görünmesine ve bilanço kullanıcıları tarafından hatalı değerlendirmeler yapılmasına neden olmaktadır. Bazı işletmeler ise tamamen yanlış olarak bu tür henüz tamamlanmamış hizmet üretim maliyetlerini 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına alarak aktifleştirmekte ve sonraki döneme aktarmaktadırlar.

### **3. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Hizmet Üretim Maliyeti Hesapları**

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda hizmet üretimi yapan işletmeler için hizmet üretim maliyeti hesapları daha detaylı olarak yer almış, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'ndaki eksiklikler giderilmiş ve hizmet işletmeleri için alternatifli maliyet hesapları, hizmet stoklarına ilişkin bilanço hesapları getirilmiştir.

Taslak hesap planında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan ancak, TFRS'yi ya da BOBİ FRS'yi uygulamayan hizmet işletmeleri için 16 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesap grubu bulunmaktadır. Bu grup, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan ve bu işleri dolayısıyla ortaya çıkan hasılat ve maliyeti

tamamlanmış taahhüt yöntemini kullanarak kaydeden işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesaplardan oluşur. Bu gruptaki hesaplar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'ndaki 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarının yerine aynı amaçla kullanılmak üzere oluşturulmuş hesaplar olup; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için yaptıkları harcamaları ve hakediş gelirlerini işin tamamlama düzeyine göre değil de iş bitiminde geçici kabulün yapılmasıyla kar veya zarara aktaran işletmeler tarafından kullanılır.

#### **160 - 167 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

*"Bu hesaplar, işletmenin üstlendiği, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesaplar proje bazında izlenir"* ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

#### **İşleyişi**

*"Üstlenilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir harcama yapıldığında önce ilgili maliyet hesabının o inşaat veya onarım işi için açılmış yardımcı hesabına ve maliyet çeşidi hesabına borç yazılır. Dönem içinde yapılan pazarlama, satış giderleri 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına, genel yönetim giderleri 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına, finansman giderleri de 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında ilgili maliyet hesabında toplanan üretim maliyetleri işin devam etmesi durumunda bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında faaliyet giderlerinden ve finansman giderlerinden bu inşaat ve onarım işleri ile ilgili olan ortak gider payları 751, 761, 771, 781 no.lu yansıtma hesapları alacağı ile bu hesabın borcuna kaydedilir. 160-167 no.lu hesaplarda biriken maliyet, geçici kabulün yapılması ile 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabına devredilir. Faaliyet giderleri ile ilgili olan tutarlar ise bu hesapların alacağı karşılığında 630, 631, 632, 670 ve 671 no.lu hesaplardan ilgili olanın borcuna aktarılır"* ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

Çalışmamızın ikinci bölümünde açıkladığımız üzere, Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilmesi için oluşturulmuş hesaplar bulunmamaktadır. Bu eksikliği gidermek amacıyla Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri bilanço hesapları bulunmaktadır.

#### **154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri**

*"Bu hesap, hizmet işletmelerinde henüz tamamlanmamış hizmet üretimleri için yapılan harcamaların, bu harcamalara ilişkin hasılat kaydedilene kadar izlenmesinde kullanılır. Devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmeleri kapsamında bu sözleşmelerden elde edilen hasılatın TFRS 15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 uyarınca edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği ölçüde kaydedildiği durumlarda bu hesap kullanılmaz; gerektiğinde hesap planı taslağındaki 14 ve 24 no.lu (Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar İle İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar Hesap Grupları) gruplarda yer alan hesaplar kullanılır"* ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020). 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı, sanayi işletmelerindeki 151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabının fonksiyonunu hizmet sektörü için yerine getirmek amacıyla oluşturulmuş bir stok hesabıdır.

#### **İşleyişi**

*"Dönem sonlarında hizmetin henüz tamamlanmamış ve hasılat doğuran olayın gerçekleşmemiş olması durumunda maliyet hesaplarında izlenen ilgili hizmet üretim maliyetleri bu hesaba aktarılarak hesaba borç kaydı yapılır. Hizmet tamamlandığında ise bu hesaba alacak 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabına borç kaydedilir"* ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

#### **155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri**

*"Bu hesap, hizmet işletmelerinde üretimi tamamlanmış ancak henüz satış hâsılatı doğmamış hizmet maliyetlerinin aktifleştirilmesinde kullanılır. Hesap nitelik bakımından sanayi işletmelerindeki mamul stokları hesabına benzer"* ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020). Örneğin; bir yapımcı firmanın satmak üzere bir program çekmesi, ancak programın çekimi tamamlanmasına rağmen henüz programın satılmamış olması durumunda bu hesap kullanılır. Hesap, üretilen hizmet türüne göre proje ve program bazında bölümlenir. 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabı, sanayi işletmelerindeki 152 Mamuller hesabının fonksiyonunu hizmet sektörü için yerine getirmek amacıyla oluşturulmuş bir stok hesabıdır.

#### **İşleyişi**

*"154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı alacağıyla ya da doğrudan maliyet hesaplarından yapılan aktarımlarla tamamlanmış hizmet maliyetleri bu hesaba borç kaydedilir. Hizmet sunulduğunda (satışı gerçekleştiğinde) bu hesaba alacak 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabına borç kaydedilir"* ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

## 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)

“Bu hesap, işletmenin müşterilerine sunduğu hizmetlere ait maliyetlerin izlenmesinde kullanılır” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı’ndaki 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı ile aynı amaç için kullanılmak üzere oluşturulmuştur.

### İşleyişi

“Satılan hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre, eş zamanlı kayıt sistemine tabi olan ve 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmelerinde ilgili maliyet hesabı alacağı ya da 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerde ise 799 Üretim Maliyet Hesabı alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir. Daha önce Stoklar grubunda 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabında izlenen hizmet maliyetleri, ilgili hizmet müşteriye sunularak bu hizmete ilişkin hasılat kaydedildiğinde 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabında yer alan tutar, bu hesabın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı hesabına yapılan aktarımda hesaba alacak kaydedilerek hesap kapatılır” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

**Örnek:** Fiili maliyet yöntemini uygulayan Dijital Yazılım İşletmesi’nde 2019 yılı Aralık döneminde alınan sipariş üzerine stok kontrol yazılım programının üretimine başlanmıştır. Toplam maliyeti 95.000 TL olan yazılım programı 05.01.2020 tarihinde satılmıştır.

1	05.01.2020				
	622 SUNULAN HİZMET MALİYET. HES.	95.000	-		
	155 TAMAMLANMIŞ HİZM. MALİYETL. HS.			95.000	-
	155.05 Stok Kont. Pr.				
	Satılan stok programı maliyeti.				

## 705 Hizmet Üretim Hesabı

Bu hesap, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabını kullanmayı tercih etmeyen hizmet işletmeleri ve yıllara yaygın inşa (taahhüt) işi yapan işletmeler tarafından inşa ve hizmet giderlerinin topluca izlenmesinde kullanılır. İşletmeler bu hesabın kullanımında maliyetlerini ölçmek istedikleri her bir iş için bu hesabın altında alt hesaplar açabilirler ya da birden fazla hizmet üretim hesabı kullanabilirler. Bu hesap, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına alternatif olarak oluşturulmuştur. İsteyen hizmet işletmeleri, maliyet giderlerini ayrıntılı olarak 710, 720, 730 hesaplara kaydettikten sonra yansıtma hesapları aracılığı ile bu hesaba aktarırlar.

### İşleyişi

“Fonksiyonel gider hesaplarında izlenen giderler (hizmet maliyetlerini çeşitlerine göre tek hesapta izlemeyi tercih eden işletmeler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabını kullanırken, Hizmet üretim giderlerini fonksiyonlarına göre izlemek isteyen işletmeler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarını kullanırlar) dönem sonlarında 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ya da 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı yansıtma hesapları alacağı karşılığında, bu hesaba borç kaydı yapılır” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

Taslak hesap planında hizmet üretim maliyetini oluşturmak amacıyla hem, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı hem de 705 Hizmet Üretim Hesabı bulunmaktadır. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı bilindiği üzere gerçekleşen hizmet maliyetlerinin fonksiyonel gider hesaplarına alınmadan topluca kaydedildiği hesaptır. Fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmeler dönem sonlarında 740 hesapta biriken maliyeti 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ile 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri veya 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesaplarına aktarırlar. Bu aşamada 705 Hizmet Üretim hesabının kullanılmasına gerek kalmamaktadır. Ancak, hesap planı taslağındaki 705 Hizmet Üretim hesabının işleyişinde, 740 hesapta biriken hizmet üretim maliyetinin 741 yansıtma hesabı ile 705 hesaba aktarılacağı yazmaktadır. Hizmet üretimi için katılan giderleri fonksiyonel gider hesaplarında takip etmeyecek olan işletmeler için buna gerek bulunmamaktadır. 705 hesabın işleyişini açıklayan metinde düzeltme yapılması gerekmektedir.

**Örnek:** Dijital Yazılım İşletmesi’nde 2019 yılı Aralık döneminde alınan sipariş üzerine stok kontrol yazılım programının üretimine başlanmıştır. Yazılım programının 2020 yılı Mart ayında tamamlanarak teslim edilmesi planlanmaktadır. Bu siparişe ilişkin olarak, 2019 yılı Aralık döneminde 6.000 TL tutarında Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri, 50.000 TL tutarında Direkt İşçilik Gideri ve 4.000 TL tutarında Genel Üretim Gideri gerçekleşmiş ve gider tutarları ilgili gider hesaplarına kaydedilmiştir.

1	31.12.2019	705 HİZMET ÜRETİM HES. 705.01 Stok Kontrol Prog. Üretim Giderleri 711 D.İ.M.M. GİDERLERİ YANSITMA HESABI 721 D.İ.GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 G. Ü. GİDERLERİ YANSITMA HESABI	60.000	-		
		2019 Aralık dönemi hizmet üretim maliyeti giderleri.			6.000	-
					50.000	-
					4.000	-
2	31.12.2019	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MAL. HES. 154.01 Stok Kontrol Programı 705 HİZMET ÜRETİM HESABI 705.01 Stok Kont. Prog.	60.000	-		
		Üretilmekte olan Stok Kontrol Programı maliyeti.			60.000	-

#### 74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

“Bu grup, hizmet işletmeleri ve yıllara yaygın inşa (taahhüt) işi yapan işletmelerin 71, 72 ve 73 gruplarda yer alan hesapları kullanmayı tercih etmedikleri durumda, bu işleriyle ilgili üretim maliyetlerinin izlendiği maliyet, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Bu grubu kullanan işletmelerin, üretim maliyetleri sadece bir hesapta (740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında) gider çeşitlerinin tamamını izlenmiş olur” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

“Diğer taraftan isteyen işletmeler bu grup yerine mamul üretiminde olduğu gibi hizmet üretim maliyetlerini; “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ve “730 Genel Üretim Giderleri” hesaplarında izleyerek, bu hesaplara ilişkin yansıtma ve fark hesaplarını kullanabilirler”. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

#### 740 Hizmet Üretim Maliyeti

“Bu hesap, hizmet işletmeleri ve yıllara yaygın inşa (taahhüt) işi yapan işletmelerin bu işleriyle ilgili üretim maliyetlerinin fiili tutarları üzerinden izlenmesinde kullanılır” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

#### İşleyişi

“Tahakkuk eden hizmet üretim maliyetleri bu hesaba borç ilgili bilanço hesaplarına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

#### 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

“Hizmet üretim maliyetlerinin 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesaplarında izlendiği hizmet işlerinde; fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri, bu hesabın alacağı karşılığında hizmetin tamamlanması halinde 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabına veya hizmet tamamlandığında gelir tahakkuk etmiş ise doğrudan 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabına borç kaydedilir. Henüz hizmet tamamlanmamış ise dönem sonlarında 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri bilanço hesabına borç kaydı yapılır” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

“Hizmet üretimi ile ilgili giderlerin hesaplanmasında normal maliyet yöntemini kullanan işletmeler, üretim birimlerine dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerini bu hesabın alacağı karşılığında, 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabının borcuna aktarır” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

“Bununla birlikte maliyet oluşum hesaplarını kullanmayı tercih eden işletmelerde fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında izlenen maliyetler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri bu hesabın alacağı karşılığında, 705 Hizmet Üretim hesabına borç kaydedilir” ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

“Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde yapılan hizmet ve inşa işleriyle ilgili anormal fire ve kayıp giderleri bu hesabın alacağı karşılığı doğrudan kar veya zarar tablosu hesaplarından 625 Stok Anormal



Fire ve Kayıpları (-) hesabına aktarılır. Diğer taraftan maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu zararları doğrudan bu hesaptan değil, ilgili üretim hesabının alacağı karşılığında 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-) hesabına aktarır. Bu hesap, dönem sonlarında "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır" ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler, fiili hizmet üretim maliyetleri ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri arasındaki farkları, 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesaplarına hesabına aktarır"([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

#### 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

"Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili hizmet üretim maliyetleri ile önceden saptanmış maliyetler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında, bu hesap 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri, 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri veya 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabına aktarılarak kapatılır. Fark hesapları, gider çeşitleri farkları, hizmetlerle ilgili direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri farkları, direkt işçilik maliyetleri farkları, genel üretim maliyetleri farkları olarak alt hesaplarda izlenebilir" ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr): 18.05.2020).

**Örnek:** Fiili maliyet yöntemini uygulayan Acar Film Yapım İşletmesi'nde 2019 yılı Aralık döneminde bir televizyon kanalından alınan sipariş üzerine, 10 bölümden oluşacak televizyon dizisi üretimine başlanmıştır. Dizi filmlerin çekiminin 2020 yılı Şubat ayı sonunda tamamlanarak teslim edilmesi planlanmaktadır. Bu siparişe ilişkin üretimde kullanılmak üzere, 14.12.2019 tarihinde 86.000 TL maliyetli işletme malzemesi depodan çekilmiştir. 2019 yılı Aralık döneminde siparişe ilişkin çalışanların işçilik giderleri olarak 250.000 TL tahakkuk ettirilmiştir. 31.12.2019 tarihi itibarıyla ilk 4 bölümün çekimleri tamamlanmıştır. İşletme fonksiyonel gider hesapları yerine 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabını kullanmayı tercih etmiştir.

1	14.12.2019	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.01 TV Dizisi (Sipariş no.111) 740.01.01 İşletme Malzemesi Gid. 150 İLK MAD. MALZ. HS. 150.01 İşletme Malz. TV Dizisi (Sipariş no. 111) için gönderilen hammadde.	86.000	-		
2	31.12.2019	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 740.01 TV Dizisi (Sipariş no. 111) 740.01.02 İşçilik Giderleri 361 SORUMLU SIF. ÖD. VERGİLER HESABI 361.01 Gelir Vergisi 365 ÖD. SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ HESABI 365.01 Öd. Sos. Sig. Pr. 385 GİDER TAHAKKUK. HESABI 385.01 Öd. Ücretler 2019 Aralık dönemi işçilik giderlerinin tahakkuku.	250.000	-		XX - XX - XX -
3	31.12.2019	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MAL. 154.01 TV Dizisi (Sipariş no.111) 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HES. 741.01 TV Dizisi Üretilmekte olan TV Dizisi (Sipariş no.111) maliyetinin stok hesabına yansıtılması.	336.000	-		336.000 -

4	31.12.2019				
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS. HESABI	336.000	-		
	741.01 TV Dizisi				
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI			336.000	-
	740.01 TV Dizisi(Sip.no.111)				
	Hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabının kapatılması.				

#### 4. Sonuç

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu 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 amaçlayan taslak hesap planı yayınlamıştır.

Ülkemizde, finansal işlem ve olayların muhasebe kayıtlarına alınmasında, 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yayınlanan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı kullanılmaktadır. Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlamakla birlikte, bu finansal bilgilerin üretildiği defter kayıtlarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına uygun olarak tutmakta ve bu çerçevede muhasebe sistemlerini oluşturmaktadır. Ancak mevcut hesap planı TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır.

KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, işletmelerin finansal raporlama standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamalarını sağlayacak şekilde muhasebe sistemlerini kurmalarına imkan tanıyacaktır. Ayrıca taslak hesap planına, mevcut tekdüzen hesap planında yer almayan ancak MSUGT'u uygulayan işletmeler dahil tüm işletmelerin ihtiyaç duyabilecekleri diğer hesaplar da eklenmiştir.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı ile Hizmet Üretim İşletmelerinin maliyetlerinin izlenmesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hizmet üretim maliyeti hesaplarında önemli değişiklik yapılmıştır.

Taslak hesap planında, mevcut tekdüzen hesap planında yer alan 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesap grubundaki hesapların yerine 16 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesap grubu hesapları oluşturulmuştur. Bu gruptaki hesaplar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan ancak, TFRS'yi ya da BOBİ FRS'yi uygulamayan hizmet işletmeleri tarafından kullanılacaktır.

Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'nda, dönem sonunda (bilanço tarihi itibarıyla) henüz tamamlanmamış veya tamamlanmış olup henüz teslim edilmemiş olan hizmetlere ilişkin stok hesapları bulunmamaktadır. Bu nedenle işletmeler, bu tür maliyetlerini hizmetin üretiminin devam edeceği veya hizmetin sunumunun yapılacağı sonraki döneme aktarırken 151 Yarımamuller-Üretim, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler gibi işlem ve olayın niteliğine uygun olmayan farklı hesaplar kullanmaktadırlar. Kimi işletme ise, hatalı olarak hizmet üretim maliyetlerinin bu döneme ait kısımlarını, henüz hizmet tamamlanmadan hasılat elde edilmeden 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına almaktadırlar. Bu işlemler, hem Dönemsellik Kavramına aykırı olup, hem de dönem karının hatalı (olduğundan düşük) hesaplanmasına neden olmaktadır.

Bu eksikliği giderebilmek amacıyla Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'nda 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri bilanço hesapları oluşturulmuştur. Bu hesaplar, MUSUGT Tekdüzen Hesap Planı'ndaki 151 Yarımamuller-Üretim ve 152 Mamuller hesapları gibi çalışmaktadır.

Mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nda hizmet üretim maliyet oluşumları için 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı bulunmakta, hizmet üretiminde katlanılan giderler, fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilmeden bu hesapta biriktirilmektedir. İsteyen işletmeler, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının yardımcı hesapları olarak hizmet üretimi ile ilgili fonksiyonel giderlerini izlemektedirler. Bu durum, önceden saptanmış maliyet yöntemlerini kullanan işletmelerde karışıklığa neden olmaktadır. Mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nda hizmet üretim



maliyetinin yansıtılması ve farkların izlenmesi için tüm fonksiyonel giderlerin topluca kayıt edildiği 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları bulunmaktadır. Bu durum hizmet üretim maliyetinin fonksiyonel giderlere göre sapma analizlerinin yapılmasında güçlük yaratmaktadır.

Yayınlanan taslak Hesap Planı ile hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde alternatif kayıt sistemi getirilmiştir. Bu amaçla tasarlanan 70 Maliyet Oluşum Hesapları grubunda 705 Hizmet Üretim Hesabı oluşturulmuştur. İsteyen işletmeler, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları yerine hizmet üretimine ilişkin ilgili fonksiyonel gider hesaplarını (710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri) bu hesapların yansıtma hesaplarını (711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı, 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı) fonksiyonel gider hesaplarındaki fiili tutarlar ile yansıtma hesaplarındaki önceden saptanmış tutarlar arasındaki farklar için fark hesaplarını (712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları, 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları, 722 Direkt İşçilik Ücret Farkları, 723 Direkt İşçilik Süre Farkları, 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları, 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları, 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları) ve 705 Hizmet Üretim Hesabı'nı kullanabileceklerdir. Ayrıca, normal maliyet yönteminin uygulanmasında önem arz eden değişken ve sabit genel üretim giderlerinin ayrı olarak takip edilmesi istenildiğinde 736 Değişken Genel Üretim Giderleri, 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı, 738 Sabit Genel Üretim Giderleri, 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı kullanılabilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tekdüzen Hesap Planı'nı uygulayan, önceden saptanmış maliyet yöntemlerini kullanmayan yalnızca fiili maliyetler ile maliyet ve giderlerini izleyen işletmelerde, ilgili fonksiyonel gider hesaplarının yansıtma hesaplarına dönem sonlarında fonksiyonel gider hesaplarındaki fiili tutarlar alacak olarak kaydedilmekte, ilgili gider hesabı ile karşılaştırıldığında fark oluşmamakta ve sonucunda da ilgili fark hesaplarına her hangi bir kayıt yapılmamaktadır. Bu kayıt şekli işletmelere herhangi bir fayda sağlamamakta, yalnızca işlemlerin muhasebe kayıtlarının sayısını arttırmaktadır. KGK tarafından getirilen taslak planda da aynı kayıt sistemi devam etmektedir. Henüz taslak halindeki hesap planında; hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde oluşturulan alternatif kayıt şeklinde olduğu gibi, yansıtma hesaplarının kullanılmasına da alternatif uygulama serbestliği getirilmesi uygun olacaktır. Önerimiz; önceden saptanmış maliyet yöntemlerini kullanmayan işletmeler için yalnızca fonksiyonel maliyet ve gider hesaplarının kullanılabilceği, yansıtma hesaplarının kullanılması zorunluluğunun olmayacağı şeklinde bir düzenleme yapılmasıdır.

## Kaynaklar

- ATAMAN, B. ve GÖKÇEN, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÖKÇEN, G. ve ATAMAN, B. (2020). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, 3. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÖKÇEN, G. (2018). Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- GÖKÇEN, G.; ÇELENK, H. ve HORASAN, E. (2017). Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları, 2. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)