

GEDİZ ÜNİVERSİTESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİNİN
UYGULANMASI**

Hüseyin GÜLCAN

Tez Danışmanı: Yrd.Doç.İbrahim GÜRLER

İşletme Anabilim Dalı

Bilim Dalı Kodu: 621.01.07

Sunuş Tarihi: 26.06.2013

**İZMİR
2013**

GEDİZ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

**ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA MALİYET
MUHASEBESİNİN UYGULANMASI**

Hüseyin GÜLCAN

Tez Danışmanı: Yrd.Doç.İbrahim GÜRLER

İşletme Anabilim Dalı

Bilim Dalı Kodu : 621.01.07

Sunuş Tarihi : 26.06.2013

**İZMİR
2013**

TEZ ETİK BİLDİRİMİ

Gediz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne sunmuş olduğum “Özel eğitim kurumlarında maliyet muhasebesinin uygulanması” başlıklı yüksek lisans tezinin tarafımdan bilimsel, ahlak ve normlara uygun bir şekilde hazırlandığını, tezimde yararlandığım eserleri kaynakçada ve atıfları dipnotlarda gösterdiğimi, hiçbir şekilde intihal yapmadığımı onurumla doğrularım. Sayılan nedenlerden doğabilecek sorunların sorumluluğunu üzerime aldığımı saygılarımla arz ederim.

26/06/2013

Hüseyin GÜLCAN

26/06/2013

Enstitünüz İŞLETME (MBA) TÜRKÇE TEZLİ Anabilim Dalı 50011110 numaralı yüksek lisans öğrencisi HÜSEYİN GÜLCAN'ın hazırlayarak enstitüye teslim ettiği **Özel Eğitim Kurumlarında Maliyet Muhasebesinin Uygulanması** adlı tezi, tez jüri üyeleri huzurunda*doksan*..... (*) dakika ile savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında, ...*uyarılı*..... (**) ile*kabul*..... (***) kararı verilmiştir.

Tez Danışmanı: Yrd.Doç.Dr. İbrahim GÜRLER

Jüri Üyesi: *Yrd.Doç.Dr. Yalçın KIRDAK*

Jüri Üyesi: *Yrd.Doç.Dr. Necmettin ŞAHİN*

ÖZET

ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA MALİYET MUHASEBESİNİN UYGULANMASI

GÜLCAN, Hüseyin

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Bölümü

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. İbrahim GÜRLER

Haziran 2013, 113 sayfa

Bu çalışmanın amacı, günümüz ekonomisinde hizmet sektörünün yerinin ve geleceğinin araştırılması, hizmet maliyetlerinin takibinin öneminin ortaya konması, maliyet muhasebesinin hizmet sektöründe uygulanabileceğinin ve faydalarının araştırılmasıdır. 20yy sonlarında Türkiye ekonomisinde hizmet ekonomisi içindeki özel eğitim sektörü büyük önem kazanmıştır. Artan rekabet ortamında özel eğitim işletmeleri rekabet gücünü ellerinde tutmak için pazara ve maliyetlere hâkim olmak zorundadırlar.

Günümüzde özel eğitim sektörünün çok önemli mesafeler kat etmesine rağmen, maliyet muhasebesi kullanılmamaktadır. Artık maliyetlerin rekabetin bir unsuru haline geldiği günümüz ekonomisinde özel eğitim sektörünün de maliyetlerini büyük önem vermeleri ve bütçelerini buna göre düzenlemeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada, özel eğitim sektörünün geçmişi ve geleceği araştırılmış, maliyet muhasebesi sistemi ve hizmet üretim maliyet kayıt sistemi incelenmiş, örnek olarak bir özel öğretim kurumunun hizmet üretim maliyetleri hesaplanmış, İzmir bölgesinde faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarının maliyet muhasebesine ve özel öğretim sektörüne bakışları incelenmiştir.

Anahtar sözcükler: Özel öğretim kurumları, maliyet muhasebesi, hizmet üretim maliyeti.

ABSTRACT**APPLICATION OF COST ACCOUNTING IN PRIVATE EDUCATION
ORGANIZATIONS**

GÜLCAN, Hüseyin

Master's Thesis, Department of Business Administration

Thesis Advisor: Ass. Prof. Dr. İbrahim GÜRLER

June 2013, 113 pages

The purpose of this study is to examine the role of the service sector in today's economy and its future, to show the importance of service cost tracking, and to research the applicability and benefits of cost accounting in service sector. The private education service gained importance in the service sector of the Turkish economy at the end of the 20th century. In order to sustain their competitive advantage, the private education firms have to control the market and costs.

Despite significant progress in private education sector, firms do not implement cost accounting. In today's economy that considers costs as part of competition, private education sector has to pay more attention to costs and prepare budgets accordingly.

This study researched the past and the future of private education sector, examined the cost accounting and service production cost recording systems, calculated the service production costs over an example of a private education organization, and examined the views of private education organizations in Izmir on cost accounting and private education sector.

Keywords: private education organizations, cost accounting, service production cost

TEŞEKKÜR

Bu çalışmaya değerli katkılarını ve zamanını veren tez danışmanın sayın Yrd.Doç.Dr.İbrahim GÜRLER'e, sabır göstererek desteğini esirgemeyen iş arkadaşlarıma ve yöneticilerime, eşime ve oğluma teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
TEŞEKKÜR	viii
İÇİNDEKİLER	ix
ŞEKİLLER	xiv
ÇİZELGELER	xv
SİMGELER VE KISALTMALAR	xvii
1. GİRİŞ	1
2. EĞİTİM- ÖĞRETİM VE ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI	2
2.1. Eğitim Ve Öğretim	2
2.1.1. Eğitim Amacı	2
2.1.2. Türk eğitim tarihine kısa bir bakış	2
2.1.2.1. Tanzimat öncesinde Osmanlı Devletinde eğitim	3
2.1.2.2. Tanzimat sonrasında Osmanlı Devletinde eğitim	3
2.1.2.3. Cumhuriyet döneminde eğitim	3
2.1.3. Küreselleşme ve eğitim	4
2.1.4. Dünya ve AB’de eğitim	4
2.1.5. Türkiye’nin eğitim çabaları	4
2.1.5.1. Türk eğitim sistemi yapısı	5
2.1.5.2. AB’ye katılım çabalarının eğitime etkisi	5
2.1.6. Nüfus ve eğitim arasındaki ilişki	5
2.1.7. Türkiye’nin temel ulusal eğitim politikaları	6
2.1.8. Eğitim ve yöneticilik	6
2.1.9. Eğitimin finansmanı	7
2.1.9.1. Yükseköğretimin finansmanı	7
2.1.9.2. Ortaöğretim-İlköğretim ve Okul Öncesi Eğitimin finansmanı	7
2.1.9.3. Kurslar ve Dershanelerin finansmanı	7
2.1.10. Eğitim maliyeti	8
2.1.11. Eğitim ve inovasyon	8
2.2. Özel Öğretim Kurumları	9

2.2.1. Özel eğitim sektörü ve sorunları	9
2.2.2. Özel eğitim sektörü ve üretim	12
2.2.3. Özel eğitim sektörü ve karlılık	13
2.2.4. Özel eğitim sektörü hakkında genel değerlendirme	13
2.2.5. Özel eğitim kurumlarının sınıflandırılması	14
2.2.5.1. Üniversiteler (Vakıf Üniversiteleri).....	14
2.2.5.2. Özel okullar	15
2.2.5.3. Özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri	15
2.2.5.4. Özel dershaneler	15
2.2.5.5. Özel çeşitli kurslar	16
2.2.5.6. Özel motorlu taşıt sürücü kursları.....	16
2.2.5.7. Özel öğrenci yurtları	16
2.2.5.8. Özel etüt eğitim merkezleri	17
2.2.6. KOSGEB eğitim destekleri	17
2.3. Vizyon 2023 ve Eğitimin Geleceğine Bakış	17
2.3.1. Dünyada durum	17
2.3.2. Dünyada ve Türkiye'de durumun genel olarak karşılaştırılması	18
2.3.3. Türkiye'de eğitim sisteminin sorunları	18
2.3.4. Eğitimin itici gücü olarak birey ve toplum.....	20
2.3.5. Günümüzde meydana gelen değişimlerin etkileri	20
2.3.5.1 İtici güçlerin eğitim felsefesine etkileri	20
2.3.5.2 Eğitimin yapısına olan etkiler	22
2.3.5.3 Eğitimin finansmanına etkiler.....	22
2.3.6. Türkiye'nin eğitim ve insan kaynakları vizyonu, amaçlar	23
2.3.6.1. Vizyon.....	23
2.3.6.2. Amaçlar.....	24
2.3.7. Amaçların gerçekleştirilebilmesi için yapılması gerekenler	24
2.3.7.1 Okulöncesi Eğitim, İlköğretim ve Ortaöğretimde Yapılması Gerekenler.....	25
2.3.7.2 Yükseköğretimde Yapılması Gerekenler.....	26
3. MALİYET MUHASEBESİ.....	28
3.1. Maliyet Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler	28
3.1.1. Maliyet muhasebesin doğuşu	29
3.1.2. Maliyet muhasebesinin amaçları	30

3.1.2.1. Mamullerin maliyetini saptamak	30
3.1.2.2. Maliyet kontrolüne yardımcı olmak	30
3.1.2.3. Planlamaya yardımcı olmak	31
3.1.2.4. Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak	31
3.1.3. Maliyet muhasebesi kavramları.....	31
3.1.3.1. Maliyet kavramı.....	31
3.1.3.2. Harcama Kavramı.....	32
3.1.3.3. Gider kavramı	33
3.1.3.4. Zarar kavramı.....	34
3.1.3.5. Gider Yeri Kavramı	34
3.1.3.6. Ürün Kavramı	34
3.1.3. Maliyet muhasebesinin işletme içindeki yeri	35
3.1.3.1. Maliyet muhasebesinin işletme fonksiyonları ile ilişkisi	35
3.1.3.2. Maliyet muhasebesinin işletme yönetimiyle ilişkisi.....	37
3.1.3.3. İşletmenin diğer fonksiyonlarının maliyet muhasebesi ile ilişkisi	38
3.1.4. Maliyet muhasebesi türleri	39
3.1.4.1. Maliyetlerin fiili olup olmamasına göre maliyet belirleme türleri	39
3.1.4.2. Üretime yüklenmelerine göre maliyetler	40
3.1.4.3. Birim maliyetlerin hesaplanma şekline göre maliyetler	41
3.1.4.4. Karma maliyet yöntemi	42
3.1.4.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi.....	42
3.1.5. Tek düzen maliyet muhasebe sistemi.....	43
3.1.5.1. 7/A seçeneği hesap planı	45
3.1.5.2. 7/B seçeneği hesap planı.....	61
3.1.6. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin belirlenme yöntemleri...62	
3.1.6.1. Ortalama maliyet yöntemi	63
3.1.6.2. (FİFO- First in, First out) İlk giren ilk çıkar yöntemi.....	64
3.1.6.3. (LİFO- Last in, First out) İlk giren son çıkar yöntemi.....	64
3.1.6.4. Yenileme maliyeti yöntemi (NİFO-Next in, Firs Out)	65
3.1.6.5. Standart maliyet yöntemi.....	65
3.1.7. Direkt İşçilik giderleri	65
3.1.8. Genel üretim giderleri	66
3.1.9. Gider yerleri	67

3.1.10. Giderlerin gider yerlerine dağıtımı.....	67
3.1.10.1. Dağıtım anahtarları	68
3.1.10.2. Birinci dağıtım	69
3.1.10.3. İkinci dağıtım.....	69
3.1.10.4. Üçüncü dağıtım.....	71
3.1.11. Maliyet hesaplama yöntemleri	72
3.1.11.1. Evre maliyet sistemi	72
3.1.11.2. Sipariş maliyet sistemi.....	72
3.1.11.3. Birleşik ürün maliyetlendirmesi	73
3.1.11.4. Değişken maliyet yöntemi	73
3.1.11.5. Standart maliyet Yöntemi	73
3.1.11.6. Faaliyet tabanlı maliyet belirleme	73
3.2. Hizmet Üretim Maliyeti ve Özellikleri	74
4. ÖZEL ÖĞRETİM KURUMUNDA ÖRNEK UYGULAMA VE BİR ANKET ÇALIŞMASI.....	76
4.1. Örnek Bir Eğitim Kurumunda Hizmet Maliyet Tespiti	76
4.1.1. Maliyet tespiti ve aşamaları.....	80
4.1.1.1. Akademik personel maaş, sigorta ve vergi giderleri	81
4.1.1.2. Maaşların dağıtımı:.....	83
4.1.1.3. Sigorta giderlerinin dağıtımı.....	84
4.1.1.4. Gelir vergisi giderlerinin dağıtımı	85
4.1.1.5. Ücret Damga vergisi giderlerinin dağıtımı	86
4.1.1.6. Akademik personel yayın teşvik ödemelerinin dağıtımı	87
4.1.1.7. Akademik personel yemek giderlerinin dağıtımı	87
4.1.1.8. Veri tabanı lisans kiralama giderlerinin dağıtımı	88
4.1.1.9. Öğrenci başarı bursu giderlerinin dağıtımı	88
4.1.1.10. İndirilemediği için gider yazılan KDV'nin dağıtımı	89
4.1.1.11. Öğrenci etkinlik giderlerinin dağıtımı	90
4.1.1.12. Kırtasiye giderlerinin dağıtımı.....	91
4.1.1.13. Elektrik ve yakıt giderlerinin dağıtımı.....	92
4.1.1.14. Telefon ve internet giderlerinin dağıtımı.....	92
4.1.1.15. Su giderlerinin dağıtımı	93
4.1.1.16. Öğrenci taşıma ring giderlerinin dağıtımı.....	94
4.1.1.17. Eğitim alanı temizlik giderlerinin dağıtımı	94

4.1.1.18. Eğitim araç gereçlerinin tamir ve bakım giderlerinin dağıtımı ...	95
4.1.1.19. Kütüphane ve dokümantasyon giderlerinin dağıtımı.....	95
4.1.1.20. Revir ve tedavi giderlerinin dağıtımı.....	96
4.1.1.21. Güvenlik hizmet giderlerinin dağıtımı	97
4.1.1.22. Maliyet dağılımı tablosu	97
4.2. Anket Çalışması	100
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	109
KAYNAKLAR DİZİNİ.....	111

ŞEKİLLER

<u>Şekil</u>	<u>Sayfa</u>
Şekil 4.1. Ankete katılanların faaliyet alanları	100
Şekil 4.2. Vergilendirme dönemi grafiği.....	100
Şekil 4.3. Büyüme hedefi grafiği.....	101
Şekil 4.4. Proje araştırma grafiği.....	102
Şekil 4.5. Ulusal hedef grafiği.....	102
Şekil 4.6. Vizyon 2023 bilgi sahipliği grafiği.....	103
Şekil 4.7. Devlet desteği bilgi sahipliği grafiği.....	103
Şekil 4.8. Devlet ile rekabet düşünce grafiği	104
Şekil 4.9. Eğitimin özelleştirilmesine ait düşünceler.....	104
Şekil 4.10. Maliyet muhasebesi uygulanma grafiği.....	105
Şekil 4.11. Maliyet muhasebesi avantaj soru grafiği.....	106
Şekil 4.12.Maliyet muhasebesi sadece eğitim sektörüne mi hitap ediyor...	107
Şekil 4.13. Maliyet muhasebesi uygulama istek grafiği.....	108

ÇİZELGELER

<u>Çizelge</u>	<u>Sayfa</u>
2.1. Sektördeki iş yeri sayısı.....	10
2.2. Sektördeki çalışan sayısı.....	10
2.3. Sektör personel maliyetleri.....	11
3.1. Maliyet sistemi 7/A seçeneği hesapları tablosu.....	44
3.2. 7/A seçeneği hesap planı.....	46
3.3. 7/B seçeneği hesap planı.....	61
3.4. Kullanılabilecek dağıtım ölçüleri.....	69
3.5. 2011 yılı Sektörler bazında GSYİH oranları.....	74
3.6. Örnek hizmet üretim maliyeti hesap planı.....	75
4.1. Eğitim Kurumunun 2011-2012 Dönemi Öğrenci Sayıları.....	77
4.2. Eğitim Kurumunun Birimlere Göre Personel Sayıları.....	78
4.3. Eğitim Kurumunun 2011-2012 Dönemi Maliyetleri.....	79
4.4. 2011-2012 Dönemi Maaş, Sigorta ve Vergi Oranları.....	82
4.5. Maaşların dağıtımı.....	83
4.6. Sigortaların dağıtımı.....	84
4.7. Gelir vergisi ödemelerinin dağıtımı.....	85
4.8. Damga vergisi ödemelerinin dağıtımı.....	86

<u>Çizelge</u>	<u>Sayfa</u>
4.9. Yayın teşvik ödemelerinin dağıtımı.....	87
4.10. Yemek giderlerinin dağıtımı.....	87
4.11. Veri tabanı kiralama giderlerinin dağıtımı.....	88
4.12. İndirim oranlarının fakültelere dağılım yüzdeleri.....	89
4.13. İndirilemeyen KDV'nin dağıtımı.....	90
4.14. Öğrenci etkinlik giderlerinin dağıtımı.....	91
4.15. Kırtasiye giderlerinin dağıtımı.....	91
4.16. Elektrik ve yakıt giderlerinin dağıtımı.....	92
4.17. Telefon ve internet giderlerinin dağıtımı.....	93
4.18. Su giderlerinin dağıtımı.....	93
4.19. Ring giderlerinin dağıtımı.....	94
4.20. Temizlik giderlerinin dağıtımı.....	95
4.21. Tamir bakım giderlerinin dağıtımı.....	95
4.22. Kütüphane ve dokümantasyon giderlerinin dağıtımı.....	96
4.23. Revir ve tedavi giderlerinin dağıtımı.....	96
4.24. Güvenlik giderlerinin dağıtımı.....	97
4.25. Maliyet dağılım tablosu.....	98
4.26. Maliyet analizi tablosu.....	99

SİMGELER VE KISALTMALAR

Kısaltmalar

OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organization For Economic Co-operation and Development)
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
YÖK	Yüksek Öğretim Kurumu
TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
ÖZDER	Özel Öğretim Derneği
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
TÜRKAK	Türk Akreditasyon Kurumu
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
SHÇEK	Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu
TED	Türk Eğitim Derneği
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
D.İ.M.M.	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

1.GİRİŞ

2000’li yıllarda her alanda değişen Türkiye’nin gelişmiş ülkeler ile kıyaslanan eğitim alanındaki yetersizliği Vizyon 2023 programı ile ortaya konulmuştur. Üzerinde çok fazla durulması gereken sektörlerden biri olarak ortaya çıkan eğitim sektörü, neredeyse devlet tekelinde iken son yıllarda özel sermayenin ’de eğitime el atması ile ön plana çıkmaktadır. Eğitimin her alanında özel sektörün katılımı günden güne artmakta ve özel eğitim kurumlarının arasındaki rekabet ise yeni yatırımlar ile daha da artmaktadır.

Kurumların rekabeti eğitim ücretlerine de yansımakla beraber, eğitimde fiyat belirleme ve maliyet izlemeyi gerekli kılmaktadır. Kurumların bütçe yapma ve izlemede ne gibi yollar izledikleri önem kazanmakta olup, gelecekte sektör içindeki yerleri için yol gösterici olmaktadır.

Ortaya konan ürün hizmet olduğu ve çıktılar homojen, elle tutulur bir nesne olmadığından dolayı maliyet belirlemeyi güç kılmaktadır. Sanayi ve ticaret sektörünün aksine hizmet sektöründe maliyet muhasebesi neredeyse hiç kullanılmamaktadır. Daha önceleri sektörde çok fazla rekabet ortamının olmaması ve reel karlılık kurumların maliyet belirlemelerini göz ardı etmelerine sebep olmuştur. Değişen Türkiye’nin değişen ve gelişen eğitim sektöründe artık rekabet ortamı mevcut olduğu için fiyat belirleme sektöre göre ayarlanmayı gerekli kılmakta ve dolayısı ile maliyetleri de kontrol altında tutmayı gerekli kılmaktadır. Maliyet muhasebesi üretim sektörü için olduğu kadar, eğitim sektörü içinde kullanılmalıdır.

Çalışmanın birinci bölümü, eğitim sektörünün geçmişten günümüze değişimini ve Vizyon 2023 ile belirlenen hedefler hakkında temel bilgileri içermektedir.

İkinci bölümde, maliyet muhasebesi ile ilgili temel bilgiler yer almaktadır.

Üçüncü bölümde maliyet muhasebesinin hizmet sektöründe uygulanabilirliği ilgili bir araştırmaya ve anket çalışmasına yer verilmiştir.

2. EĞİTİM- ÖĞRETİM VE ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI

2.1. Eğitim Ve Öğretim

Eğitim; Eğitim kişilerin başka güç veya güçler tarafından mevcut davranış biçimlerinin değiştirilmesi veya değiştirilmeye çalışılmasıdır. Eğitim için tanımlanan sabit bir kurum tanımlanmamakla beraber anne-baba, sosyal çevre, okul, medya vb. öğeler eğitici rolünü üstlenmektedir.

Öğretim; Öğretim ise kişinin sadece bir ihtiyacı veya yaşamı boyunca kullanabileceği bilgiler ile donatılmasıdır.

2.1.1. Eğitim Amacı

Genel olarak eğitim amacı, insanların yaşam kalitesini arttırmak ve daha iyi imkânlar sunmaktır. Tarihte ve günümüzde devletlerin yönetim şekli ne olursa olsun, amaçları halkların mutluluğu olarak görülmektedir. Eğitim bu amaca ulaşabilmek için kullanılabilecek araçlardan biri konumundadır. Nasıl bir toplum sorusu, nasıl bir eğitim ile cevap bulmaktadır. Toplumsal medeniyet seviyesinde geline nokta, eğitime işaret etmektedir. Nesillerin birbirine bilgi aktarımı ile geline süreçte ilk insandan bugüne nasıl bir yol alındığı ortadadır. Bir insanın ömrüne sığdırmayacağı bilgi birikimi geçmişten almakta ve üzerine bir şeyler koyarak geleceğe yansıtmaktadır. Bu durum eğitimin gerekliliğinin hayati önemini işaret etmektedir. Eğitimin zorunlu bir süreç midir sorusunun cevabı ise insan ihtiyaçlarında ortaya çıkmaktadır. Bireysel hedefler ve toplumsal hedefler göz önünde bulundurulduğunda toplumların toplumlar, bireylerin bireyler ile yarış içinde olduğu bir çağda önde olmanın şartlarından birinin de eğitim olduğu muhakkaktır. Kişilerin ve toplumların yetenekleri eğitim ile biçimlendirilip, şekillendirilerek başarılarla ulaşılabilir (Eğitim-Bir-Sen, 2010; MEB, 2010; Sayma, 2011).

2.1.2. Türk eğitim tarihine kısa bir bakış

Günümüzde olduğu gibi geçmişte de eğitim toplumlar için önem arz etmiştir. Devletler gelecek nesillerini iyi yetiştirebilmek için eğitime büyük önem vermişlerdir. Türk eğitim tarihi Osmanlı Devletinden günümüze eğitim çabalarımız aşağıda kısaca incelenecektir.

2.1.2.1. Tanzimat öncesinde Osmanlı Devletinde eğitim

Osmanlılarda ve Selçuklularda da diğer devletlerde olduğu gibi dine dayalı bir eğitim sistemi mevcuttur. İki kademededen olan bu eğitim sistemlerinin ilk kademesini Sıbyan Mektepleri ikinci kademesini ise Medreseler oluşturmaktadır. Bu okullar genelde vakıf müessesesi olarak faaliyet göstermişlerdir. Sıbyan mektepleri hemen her mahalleye kurulan küçük kız ve erkek çocukların okutulduğu okullar durumunda idi. Medreseler ise ilk olarak Selçuklu devletinde Şii mezhebine karşı Sünniliği savunabilmek amacı ile kurulmuştur. Osmanlılarda ilk medrese Orhan Gazi tarafından 1330 tarihinde İznik’te kurulmuştur. Medreseler yüksek seviyede eğitim veren okullardır. Devletin ilmiye kademesi medreselerden eğitim almış kişilerden oluşuyordu. İstanbul fethedildikten sonra Fatih Sultan Mehmet tarafından sekiz kilise medreseye çevrilmiştir. Osmanlının toprak kaybetmeye başladığı dönemlerde okullaşmada bazı değişikliklere gidilmiş, Mühendishane-i Bahr-i Hümayün, Tıphane-i Amire vb. okullar kurulmuştur (Tutsak, 2002; Bilim, 2002; MEB, 2010; Sayma, 2011; Çelik, 2006).

2.1.2.2. Tanzimat sonrasında Osmanlı Devletinde eğitim

Tanzimat fermanında her alanda ıslahat çalışmaları benimsenmişken eğitim alanında bir düzenlemeye gidilmemiştir. Daha sonra 1846 yılında eğitimde ıslahatlar yapmak için “Meclis-i Maarif-i Muvakkat” kurulmuştur. Bu meclisin çalışmaları ile eğitimde ıslahat çalışmaları yapılmıştır. 1856 yılında “Islahat Fermanının” ilanı ile birlikte gayri Müslim çocuklarına askeri ve mülki okullarda okuma hakkı tanınmıştır. 1887 yılında gayri Müslimlerin açmış oldukları okulların denetlenmesi için “Milel-i Gayrimüslim ve Ecnebi Mektepleri Müfettişliği” kurulmuştur. Tanzimat’ın ilanından sonra eğitim kademeleri; Temel eğitim (Sıbyan Mektepleri), Rüştîyeler (Alt Orta Öğretim), İdadi Mektepleri (Harp ve Askeri Mülkiye Okullarına Hazırlık), Mekteb-i Sultani (Daha kaliteli eğitim beklenen özellikli, 3 yıl hazırlık sınıfı olan 5 senelik okullar), (Darülfünun (Batı tarzı eğitim veren modern Üniversitenin ilk şekli), Medreseler olarak sınıflandırılmıştır (Tutsak, 2002; Bilim, 2002; MEB, 2010; Sayma, 2011; Çelik, 2006).

2.1.2.3. Cumhuriyet döneminde eğitim

23 Nisan 1920’de açılan Büyük Millet Meclisi çatısı altında Maarif Vekilliği bulunmaktadır. 15 Temmuz 1921’de Ankara’da yapılan Maarif

Kongresinde Atatürk Türkiye’de Milli Maarifin kurulmasını istemiştir. Ancak savaş sebebi ile kongreden istenen sonuçlar alınamamıştır. 3 Mart 1924’te kabul edilen “Tevhid-i Tedrisat Kanunu” ile eğitimde köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Daha sonra medreselerin yerine imam hatip mektepleri açılmıştır. Eğitim sistemi ilkokullar, ortaokullar ve yükseköğretim olmak üzere yeniden düzenlenmiştir (Tutsak, 2002; Bilim, 2002; MEB, 2010; Sayma, 2011; Çelik, 2006).

2.1.3. Küreselleşme ve eğitim

Global diye tabir edilen günümüz dünya düzeninde, elektronik ve haberleşmenin etkisi ile pazarlarda büyümüş ve ülkelerin sınırlarının dışındaki ticaretleri geçmişe göre son derece geliştirmiştir. Eğitim kişinin kendi kişisel gelişim, kariyer temin süreci olmaktan çıkmıştır. Eğitim artık ülkelerin ve firmaların mücadele gücüne güç katan bir süreç haline gelmiştir. Ülkeler eğitim sistemlerinde nüfusun demografik yapısına, ortalama yaşam süresine, dünya nüfusundaki değişimlere, ekonomik göstergelere ve gelişmelere, çevre şartları gibi birçok etkene önem vermektedir (Eğitim-Bir-Sen, 2010).

2.1.4. Dünya ve AB’de eğitim

Dünya genelinde ve özellikle OECD ülkelerinde eğitimde “hayat boyu öğrenme” kavramı ağırlık kazanmaya başlamış ve ülkeler çalışmalarını bu yönde yapılandırmaya başlamışlardır. Hayat boyu öğrenme sisteminde oluşan ortak kavramlar; olarak eğitimin değerine inanç, eğitimde yönlendirme, eğitim yöntemlerinde değişiklikler verilebilir.

Hayat boyu öğrenme stratejileri olarak; bireyin kişisel yeteneklerine göre eğitim, eğitimin toplumun tüm kesimlerine yayılması, ekonomik büyüme olarak benimsenmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2009).

2.1.5. Türkiye’nin eğitim çabaları

Türkiye eğitim alanında son yıllarda ciddi politikalar uygulamıştır. Zorunlu eğitimin süresi 12 yıla çıkarılmış, eğitime başlama yaşı aşağıya çekilmiştir. Ülkenin eğitim seviyesinde ki hedefler belirlenirken OECD ülkelerinin seviyeleri hedef olarak seçilmiştir. MEB ve YÖK bütçeden 1996 yılında %9,8 pay alırken 2005 yılında bu oran %13’e çıkarılmıştır. Bu süreçte ayrıca okul-işletme işbirliğine bağlantı, AB programlarına katılım, Bologna sürecine katılım gibi

birçok faaliyete imza atılmıştır (Devlet Planlama Teşkilatı, 2009; İş'te KOBİ; 2013; Dünya Gazetesi; 2011; Çelik, 2006).

2.1.5.1. Türk eğitim sistemi yapısı

Mevcut eğitim sistemimizin en dikkat çeken tarafı henüz oturmuş bir eğitim sistemimizin olmamasıdır. Birçok sistem tasarımı yapılmasına rağmen, hiç birisinde olumlu veya olumsuz sonuç alınmamışken başka bir sistem arayışı içine girilmiştir. 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu hala daha yürürlüktedir ve bu kanunun 28. maddesine göre üç okul türü belirlenmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2009; Sayma, 2011; Çelik, 2006).

- Yükseköğretime hazırlayan okullar
- Yükseköğretime ve mesleğe hazırlayan okullar
- Mesleğe hazırlayan okullar

2.1.5.2. AB'ye katılım çabalarının eğitime etkisi

Avrupa birliği; katılım sürecinde eğitim sistemimiz için genel de bir öneride bulunmamıştır. Mevcut eğitim sistemimizi, üye ülkelerinin eğitim sistemleri ile kıyaslamış ve kıyaslama sonucunu ilerleme raporlarına uyumlu olarak yansıtmıştır. Sistem yeterli gözüксе de, eğitim kalitesinde bazı eksiklikler belirlenmiştir. Göze çarpan sorunlardan bazıları eğitimdeki kalitesizlik, bölgeler arasındaki fark, kız-erkek okuma oranlarıdır. Bu süreçte AB'nin eğitim hedeflerinin belirlendiği "Lizbon 2010 Ortak Hedefleri" Türkiye içinde ana hedef olarak seçilmiştir. AB'ye katılım için yapılan diğer uyum çalışmalarının eğitime yapacağı etkilerde söz konusudur. Bunlar değişen coğrafi nüfus kaymaları(Kırsal-Kentsel Göç), bazı mesleklerin değerinin yükselirken bazılarında düşüş yaşanması, üye ülkelerle paylaşılan değerlerin sonuçları olarak gösterilebilir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2009).

2.1.6. Nüfus ve eğitim arasındaki ilişki

Nüfusun ve eğitim ilişkisi ticari bir düşünce veya sosyal sorumluluk gözüyle bakılsın, her ikisinde de arz ve talep dengesi karşımıza çıkmaktadır. Nüfus arttıkça, artan nüfusun eğitim ihtiyacını karşılayacak bir arza ihtiyaç vardır. Gelecekte potansiyel bir problem ile karşılaşmamak için eğitici, teçhizat ve diğer eğitim unsurlarının önceden planlanması gerekmektedir. Bu planın yapılabilmesi için ise nüfustaki değişimlerin kontrol altında tutulması ve geleceğe yönelik

öngörülerin olması gerekmektedir. Eğitim politikalarının temelindeki veriler arasında nüfusun yaş, cinsiyet, coğrafi dağılım, okur-yazar oranı, mevcut eğitim düzeyleri gibi veriler yer almaktadır (Kavak, 2010).

2.1.7. Türkiye'nin temel ulusal eğitim politikaları

Yapılan araştırmalar ile genç nüfusun genel nüfus içindeki oranının azalmaya başladığı tespit edilmiştir. Kalkınma planlarında, MEB çalışmalarında, TÜBİTAK Vizyon 2013'de ve diğer birçok araştırmada eğitimin genele yayılması, eğitime başlama yaşının ve zorunlu eğitimin uzatılması, eğitimin bireysel becerilere göre düzenlenmesi gibi tavsiyeler belirlenmiştir. Bu çalışmaların sonucunda oluşan çıkarımlar (Kavak, 2010; Eyüboğlu vd., 2009);

- Okul öncesi eğitimde okullaşma oranının artırılması
- İlköğretimde okullaşma oranının arttırılması
- Ortaöğretimde okullaşma oranının arttırılması
- Yükseköğretimde okullaşma oranının arttırılması
- Zorunlu eğitim süresinin 12 yıla çıkarılması
- Orta öğretimde cinsiyetler arasındaki farkın azaltılması
- Okul terklerinin azaltılmasıdır.

2.1.8. Eğitim ve yöneticilik

Türkiye'nin eğitim politikalarını başarı ile uygulayabilmesi için devletin imkânlarını seferber etmesi, halkın eğitime ilgi göstermesi, kaliteli eğitimciler yanında iyi eğitim yönetici ve liderlerine 'de ihtiyaç vardır. Yöneticiler başarı için; ulusal politikaların amaçlarını ve çerçevesini benimsemiş ve aynı zamanda bunu eğitici kadrosu ve öğrencilere aktarabilmiş yöneticiler olmalıdır. Eğitim yöneticileri kurum çalışanlarını ortak bir hedefe güdülemeli, ortaya çıkan aksaklıkları giderebilmelidir. Mesleki ahlak bilinci ile hareket eden, çevreye ve toplum kültürüne saygılı, mesleki etik ve sorumluluk bilinci ile hareket etmelidirler. Çağımızın gerektirdiği bilgi birikimine sahip ve aynı zamanda yine çağımızın en önemli beşeri münasebet gerekliliklerinden iletişimi çok iyi derecede başarabilmelidir. Günümüzün kurumsal kimliklerinde artık yöneticilik yerine liderlik olgusu kabul görmektedir. Eğitim yöneticiliğini yapan kişiler duyarlılıklarını, yeterliliklerini, vizyonlarını, iletişimlerini kullanarak ilişki guruplarının güvenini kazanarak lider olamaya çalışmalıdır (Deniz, 2004; Sayma, 2011).

2.1.9. Eğitimin finansmanı

Eğitim çoğunluk ile devletin verdiği bir hizmet olarak kamu kaynaklarından finanse edilmektedir. Günümüzde ise özel sektörün eğitime katılması ile finansman kaynakları arasına eğitilenler ve eğiticiler de katılmışlardır. Eğitime yatırım yapan girişimcilerin sermayeleri ve eğitim görmek için belli bir maddi yükümlülüğe giren eğitilenler veya velileri kaynaklar arasında yerini almışlardır.

2.1.9.1. Yükseköğretimin finansmanı

Devlet üniversitelerin kaynakları bütçe ödenekleri, proje teşvik ödenekleri, yatırım ödenekleri gibi devlet kaynaklarının yanında, öğrencilerden alınan harçlar, danışmanlık gelirleri, döner sermaye gelirleri gibi kaynaklardan sağlanmaktadır. Vakıf üniversitelerinde ise öğrenim ücretleri ve kurucu vakfın katkısı asıl kaynak konumundadır. Aynı zamanda alınan bağışlar, danışmanlık gelirleri gibi gelirler ile finansman sağlanmaktadır. Direk gelirler sayabileceğimiz bu gelirlerin yanı sıra dolaylı olarak bütçelere fayda sağlayan muafiyetleri de gelir olarak belirtmemiz gerekmektedir. Bunlara kurumlar vergisi muafiyetinden, belediye vergileri muafiyetlerine kadar birçok örnek verilebilir (İlyas, 2012; Karataş ve Söyler, 2011).

2.1.9.2. Ortaöğretim-İlköğretim ve Okul Öncesi Eğitimin finansmanı

Yükseköğretimin finansmanında olduğu gibi diğer örgün eğitim kurumlarında da devlet özel sektör ayrımı yapılması gerekmektedir. Devlet okullarının bütçe giderleri tamamen genel bütçeden alınan pay ile karşılanırken, özel sektörde yatırımcı sermayesi ve öğrencilerden alınan eğitim bedelleri ile sağlanmaktadır. Devlet okullarının bu kaynaklar dışında bütün mamullerinden alınan paylar, oluşturulan bazı fonlardan sağlanan gelirler, halkın yardım ve bağışları, vakıf gelirleri gibi gelirleri bulunmaktadır (Özçelik, 2007; Çelik, 2006).

2.1.9.3. Kurslar ve Dershanelerin finansmanı

Varlığı sürekli velilere mali yük olduğu düşüncesiyle tartışılan bu kurumlar hakkındaki tartışmalar halen devam etmektedir. Hayatımızda her alanda dikkat ettiğimiz fayda maliyet analizi bu kurumlar için yapılmamakta, sadece maliyeti gündeme getirilmektedir. Kuruluşları Özel Eğitim Kurumları Kanunu ile yapılan

bu kurumların başlıca ve tek gelir kaynakları, öğrenim ücretleri ve girişimci sermayeleridir (ÖZDER, 2013).

2.1.10. Eğitim maliyeti

Çağın gerektirdiği bir şart olarak gelişmiş ülkelerde, ekonomik gelişme ve eğitim seviyesi arasında bir bağlantı olduğu düşünülmektedir. Ulusal politika ve hedeflere ulaşılabilmesi için fiziki yatırımlar kadar, eğitim yatırımları da önem kazanmaktadır. Eğitime maliyet getiren girdiler arasında öğretmen ve personel ücretleri, doküman ücretleri, elektrik su ve haberleşme, demirbaş giderleri, promosyon giderleri, ek ders ücretleri, sigorta ve vergi giderleri, bina giderleri, sosyal etkinlik giderleri, kırtasiye giderleri gibi gerçek giderlerin yanında, öğretmen ve öğrencilerin zamanı gibi ölçülmesi zor fırsat maliyetlerinden oluşmaktadır. Eğitimin toplam maliyeti düşünüldüğünde kamu ve özel sektörün eğitim harcamalarının toplamı artı eğitimden vazgeçme maliyetinin toplamı olduğu belirtilmektedir. Bir iktisat kavramı olarak kaynaklar kıt ihtiyaçlar ise sonsuzdur. Devletin belli olan bütçesinden eğitime yatırım bütçesini arttırması başka kalemlerden eksilmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda yatırım maliyeti ve vazgeçme maliyeti toplam maliyeti oluşturmaktadır. Hükümetlerin finans politikalarında eğitim yatırımlarının maliyet ve etkinlik oranlamasına bakmaları gerekmektedir. Maliyet etkinlik oranı gerçek eğitim harcamaları ile çıktıların oranlamasıdır. Yapılan harcamaların karşılığının alınıp alınamadığı gözden geçirilmelidir. Etkinlik kontrolü için eğitime yapılan yatırımların ne kadarının istihdama döndüğü belirlenmeli, yükseköğretime geçişteki oranlar tespit edilmeli, sınavlardaki başarı oranları ölçülmeli, özel sektör başarı oranı ile devlet kurumları başarı oranları karşılaştırılmalıdır. Bu veya benzeri kriterler ile başarı ölçümü yapılmalı ve harcamaların maliyetleri karşılayıp karşılamadığı belirlenmelidir (Yıldız, 2013; Wodhall, 2001; Dızman, 2008; Çelik, 2006).

2.1.11. Eğitim ve inovasyon

Dünyada sahip olduğumuz bütün bilgiler tarihten ve geçmişten aldığımız bilgilerdir, oysa bizim için hayatın gelecekte yaşanacaktır. İçinde bulunduğumuz şartlar itibari ile ne geleceğimizi planlamayı bırakabilir nede geçmişimizi terk edebiliriz. Bugün yapılan bir planların gelecekte bir karşılığı olmayacaksa, gelecek için nesiller için bir önemi olmayacaktır. İnsanoğlu hep geleceği planlayarak, sorunları ve ihtiyaçları belirleyerek geleceğe uyum sağlamıştır. Tarihte Romalılar matematikte ileri gidememişlerdir, bunun nedeni zeki olmadıklarından değil sayı sistemlerinin yetersizliğinden kaynaklanmıştır. Romen

rakamları onları kısıtlamıştır, bugün sormamız gereken soru ise bu sayı sistemi, bizi nasıl engelliyor. Fizik kanunları, sayılar, maddeler, bilimsel teoriler, mikro elektronik bilgileri sorgulandıkça yeni buluşlar ortaya çıkacaktır. Geçmiş sorgulanmalı ve sorgulandıkça geleceğe ışık tutmalıdır. Bireylerin eğitiminde sınır hedef olarak kalan üniversite eğitiminden daha ilerisine hedef verilmelidir. Eğitim araç ve gereçlerinde, eğitim sisteminde teknolojiye göre sistemler kurulmalı ve daha ilerisi planlanmalıdır. Öğretme ve öğrenme tekniklerinde teknolojiden sonuna kadar faydalanılmalı, sistemler teknolojiadaki hızlı değişime hızlı tepki verebilecek şekilde programlanmalıdır (Frey, 2011).

2.2. Özel Öğretim Kurumları

Osmanlıdan günümüze hizmet veren birçok özel eğitim kurumu bulunmaktadır. Bunlar 20.yy sonlarına kadar genellik ile azınlık ve yabancılara ait kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Son 30 yılda ise Özel Eğitim Kurumlarının sayılarında oldukça artış meydana gelmiştir.

2.2.1. Özel eğitim sektörü ve sorunları

Türkiye’de özel sektörün eğitime katkısının 1984 yılında Bilkent Üniversitesi’nin kurulması ile başladığı görülmektedir. Daha önceki süreçte genelde yabancıların ve azınlıkların açtığı okullar ile sınırlı kalmıştır. Süreç 2000’li yıllara yaklaştıkça hızlanmıştır. Türkiye’de artık YÖK kanununa göre ayrı bir kanun düzenlenerek kurulan Vakıf Üniversiteleri ve 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu’na göre kurulan özel Türk, yabancı ve azınlık okulları, milletlerarası özel öğretim kurumları (Okullar), özel dershaneler, çeşitli kurslar, uzaktan öğretim yapan kuruluşlar, özel eğitim kurumları, motorlu taşıt sürücüleri kursu, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezi, kreş ve gündüz bakımevleri adı altında hizmet veren özel sektöre ait öğretim kurumları ile özel öğrenci yurtları, eğitim yayıncılığı, eğitim danışmanlığı gibi eğitim alanında faaliyet gösteren tüm özel kurum ve kuruluşları bulundurmaktadır.(TOBB, 2012)

Dünya ile kıyaslandığında ülkemizdeki özel öğretim kurumlarının oranı %3 dünya ortalaması ise %10 seviyelerindedir. Bu kıyaslama içinde sadece okulların oranları belirlenebilmektedir. Diğer özel öğretim kurumlarının kıyaslanması için ortak bir payda mevcut değildir. Sektörde meydana gelen gelişmelere rağmen yeterli seviyeye ulaşamadığı görülmektedir. Yatırım maliyetlerinin çok yüksek olduğu bu sektörün eğitime katkısının artırılabilmesi için mevcut teşvik ve

desteklerden daha fazlasına ihtiyaç olduğu görülmektedir. Sektörde 66 üniversite, 19.939 özel öğretim kurumu faaliyet göstermektedir.(Şekil2.1) Sektörün dikkat çeken ve diğer kuruluşlardan ayrılan en önemli özelliklerinden biri ise insan kaynaklı bir sektör olmasıdır. İdareci, Eğitici, Memur ve yardımcı personelden oluşan bu kesim eğitimin demirbaş kadrosunu oluşturmaktadır (TOBB, 2012). Çizelge 2.1.'de özel sektördeki faaliyet gösteren kurum sayısı verilmiştir.

Çizelge 2.1. Sektördeki iş yeri sayısı.(TOBB, 2012; MEB, 2011)

Kurum Türü Kurum Sayısı	Kurum Sayısı
Özel Okullar	3.006
Özel Dershaneler	4.055
Muhtelif Kurslar	2.082
Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursları	3.131
Özel Etüt Eğitim Merkezleri	530
Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezleri	1.597
Uzaktan Eğitim Veren Kurumlar	3
Hizmet İçi Eğitim Merkezleri	2
Özel Öğrenci Yurtları	3.948
GENEL TOPLAM	18.354
Ayrıca SHÇEK 'e bağlı özel sektörece açılan gündüz bakımevleri	1.585

Çizelge 2.2.'de özel sektördeki faaliyet gösteren kurumlarda çalışan personel sayısı aşağıda verilmiştir.

Çizelge 2.2. Sektördeki çalışan sayısı.(TOBB, 2012; MEB, 2011)

Kurum Türü	Öğretmen Sayısı	Personel Sayısı	Toplam
Özel Okullar	56.775	55000	111.775
Özel Dershaneler	50.209	20000	70.209
Motorlu Taşıt Sürücü Kursları	20.040	5000	25.040
Muhtelif Kurslar	4.846	3000	7.846
Rehabilitasyon Merkezleri	11.930	12500	24.430
Etüt Merkezleri	1.065	1000	2.065
Kreş ve Gündüz Bakım Evleri	7.608	4500	12.108
Özel Öğrenci Yurtları	3.948	11844	15.792
GENEL TOPLAM	156.421	112844	269.265

Özel öğretim kurumlarında rekabetin bir şartı olarak eğitim kalitesi ve eğitim kalitesi için ise nitelikli personele ihtiyaç vardır. Ülke ortalamasına göre çalışan personelin eğitim seviyesi oldukça yüksektir. Sektörün çalışanlarının çoğunluğunu öğretmen, memur, muhasebeci, bilgisayar uzmanı, işletmeci, şoför, güvenlik ve temizlik görevlilerinden oluşmaktadır. Birçok sektörün aksine hizmet içi eğitime büyük önem verilmektedir. Zümreler, kamplar, konferanslar ve fuarlar ile kendilerini sürekli geliştirerek çağdaş eğitim standartlarına ulaşmaya çalışmaktadırlar. Sektörün devlet bütçesine de yadsınamayacak katkıları mevcuttur. Ödenen ücretler üzerinden devletin vergi payı %60 oranlarına ulaşmaktadır. Kesinti yoluyla tahsil edilen bu vergiler devlet için tahsilâtı kesindir. Bu vergiler SGK işveren payı(%19,50), SGK işçi payı(% 14), İşveren işsizlik payı(%2), İşçi İşsizlik payı(%1), Gelir vergisi(En az %15) 'nden ve harcamalardan doğan KDV(%1-%8-%18'lik harcamalar)'den oluşmaktadır. Görüldüğü üzere bu da devlet açısından ciddi bir sektör olduğun göstergesi durumundadır (Şekil 2.3) (TOBB, 2012; Çokgezen ve Terzi, 2008).

Çizelge 2.3.'de özel sektör öğretmen ve personel maliyetleri verilmiştir.

Çizelge 2.3. Sektör personel maliyetleri.(TOBB, 2012; MEB, 2011)

Kurum Türü	Personel ve Öğretmen Sayısı	Aylık Birim Net Maaş	Yıllık Toplam Maaş	Maaşların yıllık vergi ve SSK tutarı (%60) netten brüte
Özel Okullar	111.775	2.200	1.483.950.000	890.370.000
Özel Dershaneler	70.209	1.500	650.006.400	390.003.840
Sürücü Kursları	25.040	1.500	234.384.000	140.630.400
Muhtelif Kurslar	7.846	1.500	71.721.600	43.032.960
Rehabilitasyon Merkezleri	24.430	1.500	219.528.000	131.716.800
Etüt Merkezleri	2.065	1.500	18.624.000	11.174.400
Kreş ve Gündüz Bakımevleri	12.108	1.500	110.836.800	66.502.080
Özel Öğrenci Yurdu	15.792	1.500	137.390.400	82.434.240
Toplam	269.265		2.926.441.200	1.755.864.720

Sektörde aynı zamanda mevzuattaki bazı boşluklardan faydalanarak kayıt dışı çalışan kurumlar ve kişilerde mevcuttur. Belgeye dayalı yani diploma,

sertifika, ehliyet vb. evrak verme zorunluluğu olan kurumlarda kayıt dışılık imkânsız gibidir. Buna nazaran diğer durumlarda kayıt dışılık mevcuttur. Bu kayıt dışılığın sebepleri arasında ağır vergi yükleri, resmi kurumlarda çalışan öğretmenlere sağlanan sosyal yardımlar vergiden muaf iken, özel sektörde bu sadece okullara tanınmıştır. Devletin üzerindeki eğitim yükünü özel sektör ile paylaşabilmesi için kendi bünyesindeki eğitim kurumlarının imkânlarını özel sektöre de yansıtması gerekmektedir. Bu sayede eğitim yükünü azaltacağı gibi, istihdam oranını da arttıracaktır. Devletin işsizlikte kamburu olan eğitim fakültesi mezunları için fırsat doğmuş olacaktır (TOBB, 2012; Çokgezen ve Terzi, 2008).

Son yıllarda devlet okullarına rakip olacak kadar eğitim kalitesini arttıran, teknolojik açıdan kendini tamamlamış veya tamamlamaya çalışan dershaneler, kanun ile kurulmuş olmalarına rağmen sistem dışı gösterilmeye çalışılmakta ve kapatılması için çareler aranmaktadır. Devlet okullarındaki eğitim kalitesizliğini örten bu kurumlar için sadece piyasadan para toplayan ama hiçbir şey vermeyen kurumlar olgusu yaratılmaya çalışılmaktadır. Buda özel eğitim kurumlarının her an siyasi bir tehdit altında oldukları kanısını güçlendirmektedir. Özel öğretim kurumları devlet, rekabet, maliyet, siyaset dörtgenine sıkışmış durumdadırlar (Çokgezen ve Terzi, 2008).

2.2.2. Özel eğitim sektörü ve üretim

Eğitim sektörü bir üretim sektörü değil, hizmet sektörüdür. Eğer sektörün dikkate alınması için üretim yapması gerekiyorsa yetmiş milyonluk bir ürün karmasının olduğu söylenebilir. Ülkeye donanımlı bireyler yetiştirmede, üretim sektörünün nitelikli elamanlarını yetiştirmekle zaten üretime fazlası ile katkı yapabilmektedir ve yapabilecektir. İstihdam edilmişlerin yenilenmesine, istihdam edileceklerin donanım kazanmasına, okulla sınırlı kalmayıp eğitimi tüm hayata yaymada, ülkenin yetişmiş insan kalitesini artırmada ve bireylerin hayatın herhangi bir aşamasında ihtiyaç duydukları bir eğitim almalarında en geniş alternatifleri sunabilecek bir sektör olması sebebiyle eğitim faaliyetleri, tüm sektörleri tetikleyecek bir faaliyet alanıdır. Eğitim sektörüne iyice bakıldığında, bürokrasiden sanayiye, teknolojiden tarıma, sanattan eğlenceye, milli savunmadan hukuka kadar her sektörün merkezinde yer aldığı göz önünde bulundurulmalıdır (TOBB, 2012).

2.2.3. Özel eğitim sektörü ve karlılık

Önceki başlıklarda istihdam için verilen örneklerde olduğu gibi özel sektör resmi kurumların haksız rekabetiyle karşı karşıyadır. Devlet özel eğitim kurumları için rakip durumuna gelmiştir. Devletin imkânları ile baş edemeyen birçok eğitim kurumu faaliyetlerini devam ettirebilecek durumda değildir. Devletin bedava eğitim vermesinden dolayı öğrenci çekebilmek için burs vermek zorunda kalmışlar ve hatta bütçe dengelerini riske atacak indirimlere gitmek zorunda bırakılmışlardır. Eğitici seçiminde toplumsal yarımız olan “devlet memuru” psikolojisi ile mücadele edebilmek için daha fazla ücret ödemek zorunda bırakılmışlar, bunun dolaylı etkisi olarak gelen vergi ve sigorta yükü ile yıpratılmışlardır. Bu gelişmelere artı olarak birde sektör içinde ki rekabete de katlanmak zorunda olan bu kurumlar promosyon ve reklam yükü altına girmişlerdir. Bu şartlar altında karlılıktan söz etmek mümkün görünmemektedir (TOBB, 2012).

2.2.4. Özel eğitim sektörü hakkında genel değerlendirme

Genellikle özel eğitim kurumları kendi çabaları ile devlet yardımı olmaksızın ayakta kalmaya çalışmakta ve gelişme hedeflerini açık tutmaktadır. Çok sayıda yatırımcı için hedef pazar konumundadır. Ancak mevcut devlet politika ve yasaları bu gelişmeye katkı saylayacak yeterlilikte değildir. Ülke hedeflerinin gerçekleştirebilmesi gerekli olan insan gücünün yetiştirilmesi adına belki de en çok yatırım yapılması gereken sektör olan eğitim sektörü, Türkiye için henüz istenilen devlet katkısını görememektedir. Devletin eğitim yüküne katkı sağlaması gereken bu kurumlar ağır istihdam yükü ile çalışmakta ve bunun sonucu kayıt dışılık gündeme gelmektedir. Aldığı kesin vergiler ile bu sektörün en büyük ortağı olan devlet, sektörün gelişmesi için imkânlarını yeniden gözden geçirmelidir. Bakanlık tarafından alınan kararlarda, çıkarılan yönetmeliklerde devlet kurumları dikkate alınmakta, özel eğitim kurumlarının görüş ve düşüncesi dikkate alınmamaktadır. Eğitim ile ilgi alınan kararlara özel sektör temsilcilerinin de katılımı sağlanmalıdır. Dünyaya bakıldığında özel eğitim kurumlarının masraflarının tamamı ya da bir bölümü devlet tarafından karşılanırken, ülkemizde ise devlet büyük kar ortağıdır. Özel öğretim kurumlarının birçok sorununu çözmesi beklenen 5580 sayılı Kanun, birkaç sorunun çözümü dışında ihtiyaca cevap vermekten uzak kalmıştır (TOBB, 2012).

Dünyada özel öğretim kurumları geliştirilmeye çalışılırken, ülkemizde alınacak personelden, ücret tespitine, uygulanacak programlara kadar birçok konu

mevzuat maddelerine hapsedilmiştir. Devlet kurumlarının aksine, özel eğitim binaları için aranan şartlar, standartların yükseltilmesi gerekçesiyle sürekli artırılmakta ve kurum açacakların önüne yeni engeller olarak çıkmaktadır. Yine birçok ülkelerde özel öğretim kurumu açmak için devlete başvuru şartı bile yoktur. Gelişmiş ülkelerdeki sektör kontrolü rekabet ortamı oluşturularak dengelenmiştir. Rekabet ortamının sağlanması ile standartlar yükselmiştir (TOBB, 2012; Çokgezen ve Terzi, 2008).

Özel öğretim kurumlarının denetimleri, sektör bilgisine sahip olmayan milli eğitim müfettişlerinin yerine, bağımsız denetçiler ile çözümlenmelidir. Kurum açma işlemleri beyan verme, kapasite artırma, yerleşim yeri değişikliği, kurumun nakli, kurumun devri gibi işlemler ise ilgili makama bilgi verilmesi ile yapılmalıdır. Binalar üzerinde tasarruf hakkı verilmeli, diğer kurumlar ile sosyal tesis, eğitim tesisi, spor tesisi paylaşımı yapılabilir. Kurumların dokümantasyon, kaynak sağlama ve kaynak üretme de ki kurul onayı şartı kaldırılmalı, her tür öğretim kurumunda yatılı eğitime izin verilmeli, yurt açmalarına imkân verilmelidir. Belli bir bölgede aynı kurucuya ait olan öğretim kurumların öğretmen ataması merkezi bir sistemle yapılabilir, öğretmenlerin şubeler arasındaki görevlendirme yeri değişiklikleri kurucunun inisiyatifine bırakılmalıdır (TOBB, 2012; Çokgezen ve Terzi, 2008).

2.2.5. Özel eğitim kurumlarının sınıflandırılması

Türkiye’de değişik alanlarda hizmet veren çok sayıda Özel Eğitim Kurumu mevcuttur. Farklı taleplere hitap eden bu kurumlar için aşağıda kısaca bilgi verilecektir.

2.2.5.1. Üniversiteler (Vakıf Üniversiteleri)

Özel üniversiteler sadece bir vakfın kuruculuğunda YÖK’ün önerisi ile kanun düzenlenerek kurulabilen özel eğitim kurumlarıdır. 2547 sayılı kanun hükümleri uyarınca, devlet tarafından kurulabilen yükseköğretim kurumlarıdır. Türkiye’nin ilk özel üniversitesi 20.10.1984 tarihinde kurulan Bilkent Üniversitesidir. Bu kurumu sırası ile 1993 yılında Koç Üniversitesi, 1994 yılında Sabancı Üniversitesi ve diğerleri izlemiştir. Türkiye’de halen 66 vakıf üniversitesi faaliyet göstermektedir. Vakıf üniversitelerine yönelik devlet teşvikleri bulunmakta olup devlet üniversitelerinin yararlandığı birçok muafiyetten, vakıf

üniversiteleri de faydalanabilmektedir (MEB, 2010; YÖK, 2013; İlyas, 2012; Söyler ve Karataş, 2011).

2.2.5.2. Özel okullar

Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin 5 inci maddesinde belirtilen şartları yerine getiren ve başvuruda bulunan kurumlara Milli Eğitim Bakanlığınca kurum açma izni ile iş yeri açma ve çalışma ruhsatı verilmektedir. Özel okullara yönelik cari gider teşviklerinin yanı sıra yatırımlar için de yatırım teşvikleri verilmektedir. Bağlı bulunulan il milli eğitim müdürlüğüne yapılan başvurular doğrultusunda teşviklerden faydalanılabilmektedir. Ülkemizde bulunan özel okullar türleri arasında okul öncesi, ilkokul, ortaokul, genel lise, Anadolu lisesi, fen lisesi, çeşitli meslek ve teknik liseleri (sağlık, güzel sanatlar vb.) ile azınlık okulları (ilkokul, ortaokul ve lise derecesinde) yabancı okullar ile uluslararası okullar, özel eğitim okulları bulunmaktadır. Ülkemizde halen 4586 adet çeşitli derecelerde özel okul bulunmaktadır (MEB, 2010; MEB,2013; TOBB, 2012; Çelik, 2006).

2.2.5.3. Özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri

Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği 5'inci maddesinde kurum açma şartlarına ilişkin hükümleri taşıyan kişi veya kurumları Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezi açma başvurusunda bulunabilirler. Ayrıca Öğretim Kurumları Standartlar Yönergesinin ilgili bölümlerinde Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezinde bulunması gerek standartlar belirtilmektedir. Bu kurumlarda; Bedensel engelli bireylere, dil ve konuşma güçlüğü destek eğitimi ihtiyacı olanlara, görme engelli bireylere, işitme engelli bireylere, özel öğrenme güçlüğü bulunan bireylere, yaygın gelişimsel bozuklukları bulunan engelli bireylere, zihinsel engelli bireylere eğitim verilmektedir (MEB, 2010; MEB,2013; TOBB, 2012).

2.2.5.4. Özel dershaneler

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununda dershanenin tanımı: Öğrencileri; bir üst okulun veya yükseköğretime giriş sınavlarına hazırlamak, istedikleri derslerde yetiştirmek ve bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarıdır olarak geçmektedir. Açılışları 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunun 3'üncü maddesine ve Özel Öğretim Kurumları

Yönetmeliğinin 5'inci maddesinde yer alan hükümler ile Özel Öğretim Kurumları Standartlar Yönergesinin 4'üncü bölümünde yer alan fiziki şartlara ilişkin hükümlere uygun olarak yapılmaktadır. Özel Öğretim Kurumu açma hakkı; 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunun 1'inci maddesi ile Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişilere verilmiştir. Türkiye'de halen 3864 adet dersane faaliyet göstermektedir (MEB, 2010; MEB, 2013; TOBB, 2012).

2.2.5.5. Özel çeşitli kurslar

M.E. B. izni ile özel öğretim kurumları yönetmeliği m.5/2'ye göre açılabilen kurslardır. Bunlara örnek olarak Muhasebe, Bilgisayar, İngilizce, Müzik, Güzel Sanatlar, Bale, Kültür-Sanat, Dans, Açık öğretim, KPSS, KPDS, İş Makineleri, AB Proje Eğitimi Kursu vb. gösterilebilir. Türkiye'de halen çok çeşitli dallarda faaliyet gösteren 2.447 adet özel kurs faaliyet göstermektedir (MEB, 2010; MEB, 2013; TOBB, 2012).

2.2.5.6. Özel motorlu taşıt sürücü kursları

20 Mart 2012 tarih ve 28239 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin 5 inci maddesinde belirtilen hükümleri taşıyanlara kurum açma izni verilmektedir. Bu kurslar tarafından gerekli şartları taşıyan T.C. ve yabancı uyruklu kişilere Motorlu Taşıt Sürücü eğitimi verilmekte, eğitimler sonunda M.E.B. 'lğı yazılı ve fiili sınavlarında başarılı olan kursiyerlere derecelerine göre Motor Taşıt Sürücü Belgesi verilmektedir. Türkiye'de halen 3.302 adet Motorlu Taşıt Sürücü Kursu faaliyet göstermektedir (MEB, 2010; MEB, 2013; TOBB, 2012).

2.2.5.7. Özel öğrenci yurtları

Yurt açmak için gerekli şartlar ve belgeler Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği madde 9'da ve Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliğinin 7.nci maddesinde belirtilmiştir. Öğrenci yurtları her eğitim kademesi için farklı binalarda hizmet vermelidir. Aynı binada hizmet verme halinde bölümler ile birbirinden ayrılmalıdır. Türkiye'de halen toplamda 4.273 adet yurt hizmet vermekte olup, bunlar eğitim kademesinin farklı bölümlerinde hizmetlerini sürdürmektedir (MEB, 2010; MEB, 2013; TOBB, 2012).

2.2.5.8. Özel etüt eğitim merkezleri

Özel öğrenci etüt eğitim merkezlerini amacı, ilköğretim okullarına devam eden öğrencilerin, öğretmen gözetiminde derslerine çalışmalarına, ödevlerini yapmalarına yardımcı olmak ve öğrencileri ilgi ve yeteneklerine göre çeşitli etkinliklere yönleltmektir. Açılış şartları ve diğer hükümler “Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğrenci Etüt Eğitim Merkezi Tıp Yönetmeliği” ile belirlenmiştir. Türkiye’de halen 682 adet Özel Etüt Eğitim Merkezi faaliyetini sürdürmektedir (M.E.B.,2013; TOBB, 2012).

2.2.6. KOSGEB eğitim destekleri

Birçok teknoloji geliştirme ve yatırım teşvik kurumu bulunmaktadır. Bunlardan biri olan KOSGEB birçok sektöre olduğu gibi eğitim sektörüne de desteklerde bulunmaktadır. İşletmelere ister kurum içi ister kurum dışı eğitimler için hibelerde bulunmaktadır. Eğitimi verecek kuruluşların 5580 sayılı kanun kapsamına giren özel eğitim kuruluşları, vakıf/dernek olmaları veya TÜRKAK tarafından akredite olmuş personel belgelendirme kuruluşu olması istenmektedir (Yıldıztekin, 2010).

2.3. Vizyon 2023 ve Eğitimin Geleceğine Bakış

TÜBİTAK tarafından değişen Türkiye’nin eğitim ihtiyaçlarına dair VİZYON 2023 projesi kapsamında “Eğitim ve İnsan Kaynakları” alanında çalışma yapılmıştır. Türkiye’nin eğitim potansiyeli, fırsatlar ve tehditler incelenmiş, yapılması gerekenler öneri olarak sunulmuştur. Geleceğe bakışımız için çok önemli bir çalışma olan “Vizyon 2023 Teknoloji Öngörü Projesi - Eğitim ve İnsan Kaynakları - Sonuç Raporu ve Strateji Belgesi” aşağıda kısaca incelenmiştir.

2.3.1. Dünyada durum

Gelişmişlik durumu ne olursa olsun bütün dünya ülkelerinin birleştiği ortak payda olarak eğitim sistemlerinin yetersizliği olarak belirtilmektedir. Ortak bir kanı olarak belirtilen eğitime yeterli kaynak ayrılmadığıdır. Mevcut eğitim sistemlerinin geleceğe bakılarak yetersiz kaldığı görüşü benimsenmekte ve sistemlerin geleceğe uygun bir yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır. Oransal olarak eğitime yapılan yatırımlar karşılaştırıldığında gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerin eğitim harcamaları arasındaki uçurumları dikkate almak

gerektiği görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin en büyük problem kaynak kıtlığı ve mevcut kaynakların başka ihtiyaçlar için kullanılmak zorunda olmasıdır. Dünya ölçeğine bakıldığında ise kaynak kıtlığından bahsetmek mümkün değildir, buda dünya kaynaklarının ülkeler arasında, adil olarak dağılmadığının göstergesidir. Örneğin bütün dünyada eğitime harcanması gereken eğitimin maliyeti 6 Milyar dolar iken Avrupa’da sigaraya harcanan kaynak toplamı 50 milyar doları bulmaktadır (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

2.3.2. Dünyada ve Türkiye’de durumun genel olarak karşılaştırılması

Türkiye’nin eğitim durumunun dünya ortalaması karşılaştırılmasında Fransa, Almanya, İtalya, İspanya ve İngiltere değerleri ile OECD ülkelerinin ortalamaları temel alınmıştır. Türkiye Fransa, Almanya, İtalya, İspanya ve İngiltere 5-14 ve 15-19 yaş grubunda karşılaştırıldığında eğitim çağında 1,5 ile 2 katı fazla nüfus yoğunluğu taşımaktadır. İleriye yönelik beklentilerde ise Türkiye’nin yaş ortalamasının artacağı ve bu oranın azalacağı yönündedir. GSYİH 'ya orantılı olarak eğitim kurumlarının harcamaları fon kaynağına göre kamu ve özel kuruluşlardan eğitimin her düzeyi için yapılmış dolaylı ve dolaysız tüm harcamalar dikkate alındığında 1995-2000 yılları arasında Türkiye'nin eğitim harcamalarına ayırdığı pay sadece %1,1 oranında artmıştır. Gelişmiş ülkeler ile karşılaştırıldığında kamu tarafından fonlanan eğitim harcamaları bakımından Türkiye'nin en son sırada yer aldığı ve ortalamanın %1,4 altında olduğu belirlenmiştir (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

2.3.3. Türkiye’de eğitim sisteminin sorunları

TÜBİTAK Vizyon 2023 projesi eğitim ve insan kaynakları sonuç raporu ve strateji belgesi verilerine göre;

“ Türkiye’deki eğitim sisteminde niceliğe dayalı sorunlar olduğu ve bunların eğitimin niteliğini de doğrudan etkilediği belirlenmiştir. Buna göre, ilk, orta ve yükseköğretimi kapsayan eğitim sistemimizin sorunları ve niteliğin gerektiği şekilde yükseltilememesinin nedenleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- Eğitime ayrılan kaynakların yeterli düzeyde artırılmaması ve mevcut kaynakların etkili ve yerinde kullanılamaması,
- İlk ve ortaöğretimde kalabalık sınıfların bulunduğu il ve bölgelerde, derslik başına düşen öğrenci sayısının aşağıya çekilmesinde yetersizlikler,

- İlk ve ortaöğretimde öğretmenlerin dengesiz olarak dağıldığı il ve bölgelerde, öğretmen başına düşen öğrenci sayısının aşağıya çekilmesinde yetersizlikler,
- Öğretmenlere yönelik hizmet içi eğitimde gözlenen yetersizlikler; öğretmen kariyer planlamasının uzun süredir yapılamaması ve yeni başlamış olmasından dolayı sonuçlarının henüz alınamamış olması,
- Eğitim kurumlarında büyük şehir-küçük şehir ve kırsal-kent arasında eğitimde kalite farklılıklarının sürmesi,
- Eğitim kurumlarında var olan ders araç-gereçlerindeki donanım yetersizliği,
- Eğitim kurumlarında var olan ders araç-gereçlerinin etkin kullanımındaki yetersizlik,
- Üniversite giriş sisteminden kaynaklanan sorunlar,
- Özellikle okul öncesi eğitimde ve yükseköğretimde olmak üzere, okullaşma oranlarının düşüklüğü,
- Yükseköğretim kurumları arasındaki önemli nitelik farklılıkları,
- Öğretmenlerin ve öğretim elemanlarının mesleki, ekonomik ve yönetsel koşullarının yetersizliği,
- Eğitim sektöründe profesyonel, vizyon sahibi yönetici yetersizliği,
- Üniversite yönetim sistemindeki yetersizlikler,
- Eğitimciler arasında iletişim, işbirliği ve mesleki dayanışma yetersizliği,
- Eğitim reformlarının uzun soluklu bir gelişmeyi gerektirmesine karşın eğitimde siyaset dışı, kurumsal, kesintisiz, sürdürülebilir AR-GE ve AR-GE'ye dayalı reform çalışmalarının yetersizliği,

- Eğitim kurumlarının yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik anlayışının yetersizliği,

- Eğitim mevzuatı, öğretim programları, öğretmen eğitimi ve öğretim materyallerinin eleştirel düşünme, öğrenmeyi öğrenme, yaratıcı düşünme, yansıtıcı düşünme gibi öğrenci merkezli yaklaşımın amaçladığı tutum ve becerileri desteklememesi, olarak belirlenmiştir.”

2.3.4. Eğitimin itici gücü olarak birey ve toplum

20.yy’ın sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş dönemi olduğu düşünüldüğünde bu değişimden en çok etkilenen bireyin kendisi olduğu belirtilmektedir. Günümüz küresel dünyasında ulusal ve yerel ve evrensel kimlikler meydana gelmiştir. Kimlik tanımları ile paralel olarak kişilerin yaşamları da değişiklik göstermektedir. Önceki dönemler ile kıyaslandığında bireye verilen önem artmış ve bireylerin sosyal ihtiyaçlarına hitap edilen bir sürece girilmiş bu da bireyin yaşam kalitesini değişikliğe uğratmıştır. Olumlu gelişmelerin dışında kişisel kaygılar gibi olumsuz durumlar da itici güç olarak ortaya çıkmaktadır. Bireyi etkileyen süreçlerin toplumu da etkilemesi kaçınılmaz bir sonuçtur. Sıra ile etkilenen toplum katmanları aile, okul, devlet olarak belirlenmiştir. Doğal olarak bu kurumlardaki değişimlerin de bireyi etkilediği belirtilmektedir (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

2.3.5. Günümüzde meydana gelen değişimlerin etkileri

Çalışma kapsamında itici güçler olarak bireyler, toplumsal kurumlar ve iş yaşamı/örgütlenmesi olarak belirlenmiş ve bunların etkiler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2.3.5.1 İtici güçlerin eğitim felsefesine etkileri

TÜBİTAK Vizyon 2023 projesi eğitim ve insan kaynakları sonuç raporu ve strateji belgesinde;

“Bilgi çağındaki itici güçlerin değişim rüzgârlarından en fazla etkilenen hiç kuşkusuz eğitim felsefesi olmuştur. İtici güçler başlığı altında incelediğimiz bireyi öne çıkaran ve bireyi devlete ve diğer kurumsal güçlere karşı daha özerk hale getiren bu dönüşüm ve değişim, eğitim felsefesini de bu yönde değişime uğratmıştır. Bu bağlamda, eğitim felsefesi daha "liberal" bir yorum kazanmış;

"eşitlikçi" eğitim anlayışı yaygınlaşmış; bireylerin "hayal gücünün" ve "yaratıcı düşünme becerilerinin" artmasını sağlayacak eğitim yaklaşımları öne çıkmış; "disiplinler arası eğitim" anlayışının önemi artmış; "öğrenme odaklı" eğitim anlayışına doğru önemli bir yöneliş olmuş; "soyut/nitel bilimsel bilginin" de öğrenilmesi önem kazanmış; "seçkin eğitim" in bir tercih değil ancak bir gereklilik olduğu anlaşılmış; eğitimde "bireysel farklılıkların değerlendirilerek" "beceri ve eğitim seviyesi arasındaki tutarlılığın" gerekliliği anlaşılmıştır." Denilmektedir (TÜBİTAK, 2005).

- Otoriter eğitim anlayışından uzaklaşma ve daha liberal bir eğitim anlayışına geçilmeli,
- Her bireye kendi ihtiyaç ve özelliklerine uygun eğitim verilmeli, eğitim hizmetini alması sağlanmalıdır,
- Eğitimi alan bireylerin yaratıcı düşünme ve problem çözme becerileri geliştirilmelidir,
- Eğitimi alan bireye değişik sosyal gruplarda sorunsuz olarak çalışmasını sağlayacak eğitimler verilmeli,
- Bireylerin öğretmen ve konu ağırlıklı öğrenme anlayışından vazgeçilip, öğrenme olgusunu içeren, bireyleri beceri ve ihtiyaçları doğrultusunda eğitecek, bireyselleştirilmiş öğrenme ortamları oluşturulması,
- Bilginin kaynağı olarak sadece gözlenebilen doğadan değil, varlığı bilinen ama gözlenemeyen nitel/öznel kaynaklardan da alınabilmesinin sağlanması,
- Herhangi bir hedef kitle belirlemeden zihinsel özellikleri ve yetenekleri doğrultusunda ayrıcalık gösteren bireylerin eğitiminin bir zorunluluk olarak benimsenmesi,
- Eğitimde bireysel farklılıklar değerlendirilmeli, kişilerin yetenek, öğrenme stilleri, kişilik özellikleri ve geçmiş yaşantılarına göre eğitim hizmeti sunulmalı,

- Bireylere becerileri ile orantılı olarak eğitimin çeşitli kademelerinde ilerleyebilme olanağı verilmeli, eğitim süre ve seviyesindeki kısıtlamalar kaldırılmalıdır (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

2.3.5.2 Eğitimin yapısına olan etkiler

Bilgi çağı diye tanımlanan günümüz dünyasında hemen her alanda meydana gelen değişiklikler gibi, eğitim koşullarında da değişiklikler meydana gelmiştir. Eğitim sistemlerine olan bakış açıları eğitimin etkinliği üzerine konumlanmıştır. Eğitim sistemlerinin esnekleşmesinde, sürelerin esnekleşmesinde, derece ve diploma denkliklerde, nüfus yapısının öneminde, liyakatin dikkate alınmasında, yabancı dillere daha çok önem verilmesinin temelinde çağın etkileri bulunmaktadır. Eğitim sürelerini uzatma eğilimi içine girilmiş, yaşam boyu eğitim felsefesi önem kazanmıştır. Aynı zamanda eğitim kademeleri arasında yukarıya doğru geçiş esnekliği ön görülmüş, kişisel gelişimin önemine vurgu yapılmıştır. Uzaktan eğitim hizmetleri ortaya çıkmış ve eğitimde kişisel talep ve gönüllülük esas alınmıştır. Sınırlar ötesi eğitim kurumları arasında bilgi ve öğrenci paylaşımında ilerlemeler meydana gelmiştir. Eğitim sistemlerinin oluşturulmasında demografik bilgiler önem kazanmıştır. Eğitim kademelerinin demografik yapı ve beklentilere göre düzenlenmesi önem kazanmıştır. Eğitim sistemlerinde bireylerin bilgi ve becerilerine göre bireysel gözlem ve değerlendirme ağırlık kazanmış, liyakat ölçümleri ve ödüllendirmelere önem verilmiştir. Teknoloji ve haberleşmenin başı çektiği bu çağda dillerin etkinliği de orantılı olarak artmaktadır. Bu gelişmeler ışığında eğitimde de dilin önemi ve kalitesi yükseltilmeye çalışılmalıdır (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

2.3.5.3 Eğitimin finansmanına etkiler

Genel olarak yukarıda paragraflarda belirtilen çalışmaların yapılabilmesi için, eğitim harcama ve yatırımlarının GSYİH içindeki oranının artması, eğitimin özelleşmesi gibi kavramlar önem kazanmaktadır. Eğitim sistemlerindeki gelişmelere paralel olarak, giderlerde de artışlar meydana gelecektir. Bu gelişmeler ışığında yeni finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulacaktır. Türkiye de ki mevcut durum değerlendirildiğinde, devletin tekel konumunda olduğu göz önüne alınırsa, yapılması gerekenler ortaya çıkacaktır. Devlet tekel olmaktan çıkıp, eğitim yükünü özel sektör ile paylaşmalı, plan ve projelerini özel öğretim sektörü ile ortaklaşa gerçekleştirmelidir. Eğitimde niteliğin artması ve küreselleşme adımları ile oluşabilecek dış eğitim taleplerine göre finansman

sistemi yeniden düzenlenmelidir. Eğitimde meydana gelen ticarileşmeye rağmen temel eğitim bir kamu hizmeti olarak ücretsiz olarak devam edecektir (TÜBİTAK, 2003; Eyüboğlu vd., 2009).

TÜBİTAK Vizyon 2023 projesi eğitim ve insan kaynakları sonuç raporu ve strateji belgesinde;

“Temel eğitim dışındaki eğitim kademelerinde, uluslararası pazarla yarışabilmesi ve finansmanını güçlendirmesi bakımından, eğitimde özelleşme yönündeki eğilimlerin güç kazanması gerekecektir.” denilmektedir.

2.3.6. Türkiye’nin eğitim ve insan kaynakları vizyonu, amaçlar

Değişen dünya düzeninde etkisi ile Türkiye’nin eğitim ve insan kaynakları vizyonu belirlenmiş ve amaçlar ortaya konulmuştur.

2.3.6.1. Vizyon

Türkiye’nin uluslararası arenada kendine yer bulabilmesi için yapması gerekenlerden birisi de eğitim alanında köklü bir yenilikçiliktir. Vizyon 2023 çalışması ile hedeflenen eğitim süreçlerinin gerçekleştirebilmesi için, öncelikle esnek ve yenilikçi bir yapıya sahip, öğretmeden çok öğrenmeye, topluluktan çok bireye önem vermesini gerektirmektedir. Zaman ve mekân kısıtlaması olmadan eğitimin her alana, her bölgeye, her cinsiyete, her yaşa yayılması, her bireyin kendi özelliklerine ve yeteneklerine göre eğitim verilmesi gerektiği belirtilmektedir (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

Bu çerçevede tanımlanan Türkiye’nin eğitim vizyonu; TÜBİTAK Vizyon 2023 projesi eğitim ve insan kaynakları sonuç raporu ve strateji belgesinde şu şekilde belirlenmiştir:

“Özgürlükçü, eşitlikçi, bireysel farklılıkları gözetken ve değerlendiren, bireyin yaratıcılık ve hayal gücünü geliştiren, öğrenme ve insan odaklı; zaman ve mekân kısıtlarından arınmış, değişim esnekliğine sahip; her bireyin kendini özellikleri doğrultusunda en üst düzeyde geliştirebildiği; kendi özgün öğrenme teknolojilerini yaratmış ve yerinden yönetim ilkesi etrafında örgütlenmiş; toplumsal talebi karşılamaya yönelik; demokratik ve kendini yenileme gücüne

sahip bir eğitim sistemi içinde; özgür düşünen ve bağımsız karar verebilen, yenilikçi, özgüven sahibi, hayata olumlu bakan, barışçı; problem çözme, iletişim, organizasyon ve işbirliği yeteneği gelişmiş; bilim, sanat ve teknoloji üretebilen; girişimci, çevreye duyarlı; ulusal ve evrensel düzeyde iddia sahibi; ulusal ve evrensel değerleri özümsemiş; yurttaşların yetiştiği ve tüm insan kaynaklarını liyakate dayalı olarak değerlendirerek gelişmiş ülkelerle rekabet edebilen, dinamik, bilgi tabanlı ekonomiye sahip bir Türkiye...“

2.3.6.2. Amaçlar

Vizyon 2023'te eğitim alanında yapılan çalışmaların en önemli verilerinden biri eğitim sistemimizin yetersizliği ve köklü bir değişime gidilmesi gerçeğidir. Belirlenen problemlere çözüm için amaçlar belirlenmiştir. Eğitim sisteminde genel olarak yapılması gerekenler; özgün yeteneklere önem veren, eğitimi tüm yaş gruplarına yayabilen, kişisel gelişim ve derece atlamanın mümkün olduğu, zaman ve mekândan bağımsız teknolojik altyapısı yüksek, eğitimcilerin eğitiminde öncelik ve süreklilik sağlanmış, öğretim yerine öğrenim olgusunun benimsendiği bir eğitim sisteminin kurulması amaçlanmıştır (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

2.3.7. Amaçların gerçekleştirilebilmesi için yapılması gerekenler

Belirlenen amaçların gerçekleştirilebilmesi için yapılanların sonucunun değerlendirilebilmesi için hedefler belirlenmiştir. Belirlenen hedeflere ulaşılması başarı ölçütü olarak kabul edilmektedir. Hedeflerin 2023 yılına kadar gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Eğitim sisteminin yöneticileri olan Milli Eğitim Bakanlığı ve Yüksek Öğretim Kurumu çalışmalar yapmakta olup, Vizyon 2023 programı bu çalışmalarda yardım olabilecek önerilen sunmaktadır (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

TÜBİTAK Vizyon 2023 projesi eğitim ve insan kaynakları sonuç raporu ve strateji belgesinde yapılması gerekenler;

- *Okul öncesi eğitimde okullaşma oranının % 50'nin üzerine çıkarılması,*
- *İlköğretimde okullaşma oranının % 100'e çıkarılması,*
- *Ortaöğretimin zorunlu eğitim sistemine alınması ve okullaşma oranının % 100'e çıkarılması,*

- *Yükseköğretimde brüt okullaşma oranının % 50'ye çıkarılması,*
- *Eğitim sistemimizin çıktıları olacak diploma ve sertifikaların yabancı ülkelerde de kabulünün sağlanması,*
- *Bin çalışan nüfus başına AR-GE personeli sayısının OECD ortalamalarının üzerine çıkarılması, olarak belirlenmiştir.*

2.3.7.1 Okulöncesi Eğitim, İlköğretim ve Ortaöğretimde Yapılması Gerekenler

Çalışma kapsamında zorunlu eğitim 12 yıla çıkarılması, bireyin kendi eğilimlerine göre bir eğitime tabi tutulması, meslek seçimlerinde yardımcı mesleki danışmanlık ve rehberlik hizmeti verilmesi, eğitim süresinde ve programlar arasında geçiş esnekliğinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Süreçlerin uzaktan eğitim ile desteklenmesin sağlanması ile birlikte bireysel yetenek ve eğilimlerin öne çıkarılmasının gerekliliği ortaya konulmuştur (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

- Okur – Yazarlık oranı %100'e çıkarılmalıdır. İlköğretim okulları okuma yazma kursları açmalı, dershanelerin yükümlülüklerine senede en az bir parasız okuma yazma kursu açma mecburiyetinin getirilmelidir. TSK ve Sosyal yardım kuruluşlarının okuma-yazma kursları düzenlemesi teşvik edilmelidir.
- Okul Öncesi Eğitim 3-5 yaş grubunun net okullaşma oranının 2023 yılında % 50'nin üzerine çıkarılmalıdır. Bu hedefin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan derslik, öğretmen, eğitim araç ve gereçlerinin temin edilmesi gerekmektedir.
- İlköğretimde okullaşma oranının %100'e çıkarılması gerekmektedir. Özel sektöre verilecek teşviklerle 2005 yılında net okullaşma oranının %100'e çıkartılması mümkün olduğu belirtilmektedir. İkili öğretim yerine tam gün ve Avrupa standartlarında kaliteli eğitime geçilmeli, hedefin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan derslik, öğretmen, eğitim araç ve gereçlerinin temin edilmesi gerekmektedir.

- Ortaöğretimde lise çeşitleri karmaşasına son verilmelidir. Modüler programlı eğitim sistemi uygulanarak öğrencilere diğer liselerden, eğitim kurumlarından ve özel eğitim kuruluşlarından kredi ile ders alma imkânı verilmelidir. Okullaşma oranının %100'lere yükseltilmelidir. Hedefin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan derslik, öğretmen, eğitim araç ve gereçlerinin temin edilmesi gerekmektedir. Pilot bir bölgede uygulama yapılmalı ve süreç sağlam bir temele alınmalıdır.
- Üniversiteye girişlerin sınav sistemi ile değil öğrencilerin eğitim sürecindeki başarılarına göre belirlenmesi gerekmektedir. Üniversiteler sürece dâhil edilerek kredi ve başarı barajı ve hedef lise belirlenmesi sağlanabilir. Bu sayede mezuniyet sonrası istihdamda başarı sağlanmasını öngörülmektedir. Mevcut sistemin en ağır eleştirileri alan yönü olan dershaneler olmuştur. Dershanelerin yeni eğitim sistemi içindeki yeri olarak okullaşmaları öngörülmektedir. Bilgi birikimleri ile Türkiye'nin eğitim sistemine olumlu katkı yapabilecekleri belirtilmektedir (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

2.3.7.2 Yükseköğretimde Yapılması Gerekenler

Yükseköğretim ülke ekonomi, siyaset, sanayi, tarım, eğitim sektörlerine hizmet eden ve işgücü sunan en önemli eğitim kurumu durumundadır. Eğiticileri kendisinin yetiştirmesi düşünüldüğünde eğitim sürecinin hem başında hem de sonunda yer almaktadır. Tüm bu stratejik önemleri göz önüne alındığında yükseköğretimde okullaşma oranının yükseltilmesi, niteliğin iyileştirilmesi, yönetim sorunlarının çözülmesi ve üniversite modellerinin yeniden tanımlanması gerekmektedir (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

Bu eğitim ve gelişme sürecinde yükseköğretimden beklentiler olarak, gerekli sayıda ve nitelikte öğretmen ve öğretim elemanı yetiştirilmesi ve eğitimi, AR-GE'de çalışacak insan kaynağının yetiştirilmesi, Sanayi kesimi ve diğer toplumsal kuruluşlar ile işbirliği yapılması, AB'den AR-GE desteği almasının sağlanması gerektiği belirtilmiştir (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

Üniversitelere aktif olabilecekleri yönetsel ve mali özerkliklerinin tam anlamıyla karşılanması sağlanmalıdır. Yükseköğretim Kurulu idarecilik konumundan kurumlar arasında bağ olma görevini üstlenmelidir. Üniversiteler siyaset üstü bir yapıya kavuşturulmalı, siyasi yönelimlerin kurumun tamamını

etkilemesi engellenmeli, bireysel tercihlere ise serbestlik tanınmalıdır. Üniversitelerin özü olan her türlü fikrin önerilebildiği, katılımcı bir yapıya kavuşturulmalı, açıklık, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi özellikler kazandırılmalıdır. Profesyonel yönetim ile yönetilmesi sağlanmalıdır (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

Üniversitelerin finansmanının tamamen devlet bütçesinden karşılanmasından vazgeçilmeli ve üniversitelerin kendi kaynaklarını oluşturmaları sağlanmalıdır. Devletin üniversitelere sağlayacağı maddi katkının kriteri olarak örneğin AR-GE çalışmalarına verilen katkılar ile olması sağlanmalıdır. Eğitimde fırsat eşitliğine zarar vermeden paralı eğitim modeli önerilmektedir. Vakıf-devlet üniversitesi ayrımı yapmadan öğrencilere düşük maliyetli, uzun vadeli, eğitim sonrası ödemeli eğitim kredileri verilmelidir. Başarılı öğrenciler veya farklı kriterlere göre verilecek burslar ile süreç desteklenmelidir. Bu gelişmeler ile devlet üniversitesi olsa bile rekabet teşvik edilecek, vakıf üniversiteleri artacak ve tüm bu gelişmeler ekonomik, siyasi ve teknolojik çıktıları tetikleyecektir. Okullaşma oranı %50'lerin üzerine çıkarılmalıdır (TÜBİTAK, 2005; Eyüboğlu vd., 2009).

Bu bölümünde eğitim ve öğretim dünden bugüne incelenmiş ve geleceğe yönelik yapılan çalışmalardan örnekler verilmiştir. Eğitim durumumuzun gelişmiş ülkelere oranla geride olduğu tespit edilmiş ve seviyelerine erişmemiz için gerekli kriterler tespit edilmiş, yapılması gerekenler çıkarılmıştır. Devletin tek başına bu projeleri gerçekleştirebilmesi mümkün görünmemektedir. Son yirmi yılda olduğundan daha fazla özel sektöre bu konuda iş düşmektedir. Devletin de, üzerindeki eğitim yükünü azaltması ve bunu için özel sektöre destek ve teşvikte bulunması gerekmektedir. Özel öğretim kurumlarının sayısı arttıkça rekabet ortamı oluşacaktır. Özel öğretim kurumları rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve rekabet edebilmeleri için gelir ve maliyetlerini kontrol altında tutmak zorundadırlar. Çalışmanın ikinci bölümünde yöneticilerin bilgi ve karar verme süreçlerinde kullanabilecekleri bir muhasebe kayıt sistemi olan maliyet muhasebesi incelenecektir.

3. MALİYET MUHASEBESİ

Muhasebe sistemlerinin amacı genel olarak işletme faaliyetlerinin kayıt altına alınması, raporlanması ve sunulması ile işletme hakkında bilgiye sahip olmaktır. Muhasebe sistemleri istenilen bilgiler ile paralel olarak üçe ayrılmaktadır. Bu üç muhasebe sistemi; Finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesidir. Maliyet muhasebesinin amaçları ise; birim maliyetleri hesaplamak, işletme faaliyetlerinin kontrolünde yardımcılık, yönetim planlamalarına yardımcılık ve kararlara yardımcı olmaktır. Tanım olarak maliyet muhasebesi, üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, işletmenin daha çok içyapısını ilgilendiren üretim eylemleriyle ilgili olduğundan, bu muhasebe dalına “Analitik Muhasebe” veya “İşletme Muhasebesi” adı verilmektedir. Daha çok endüstri işletmelerinde kullanıldığı için “Endüstri Muhasebesi” de denilmektedir (Uragun, 1993; Özel, 2010; Elitaş, 2010).

Bu çalışmada maliyet muhasebesinin hizmet sektörüne bakan yönleri incelenecektir. Eğitim sektörü maliyet terimlerinde hizmet sektörü içinde yer almaktadır, dolayısı ile terimler bu ve sonraki bölümlerde hizmet sektörü olarak belirtilecektir. Bu bölümde maliyet muhasebesi ile ilgili temel kavramlar ve hizmet maliyet sistemi incelenecektir.

3.1. Maliyet Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler

Bu güne kadar maliyet muhasebesine ilişkin birçok tanım yapılmıştır. Yapılan tanımların çeşitliliği maliyet muhasebesine olan yaklaşımların da çeşitliliğini göstermektedir. Genel muhasebe bilgilerinden çıkartılamayan bilgileri yönetme sağlayabilme yeteneğinden dolayı yönetim aracı özelliğine sahiptir (Kotar ve Ildır, 1995; Uragun, 1993).

Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir (Bursal N. ve Ercan Y., 1990).

Maliyet muhasebesi ürün ve hizmet maliyetlerinin belirlenmesi için üretiminde kullanılacak tüm girdilerin satın alınmasından, üretime eklenmesine ve çıktı alınmasına kadar izlenmesine yardımcı olmaktadır. Ürün veya hizmet fiyatının sağlıklı ve kar getirir biçimde belirlenebilmesi için maliyetlerin tespit edilmesini zorunlu olduğu bir gerçektir. İşletmelerin yaşamı için kontrol altında tutulması gereken etkenlerden biri olan maliyetler ancak maliyet muhasebesi sistemi ile izlenebilir ve kayıt altına alınabilir. Aynı zamanda maliyetlerinin tespiti, mamullere veya faaliyet birimlerine göre sınıflandırılması, mamul veya faaliyet birimlerine göre toplanmış maliyet bilgilerinin yöneticilere sunulması, incelenmesi analizi ve anlamlarının açıklanması yöneticilerin karar almalarını etkilemektedir (Kotar ve Ildır, 1995; Özel, 2010; Ertuna, 1982).

Maliyet muhasebesi yerli ve yabancı eserlerde çoğu kez belirtildiği gibi, mali muhasebe ve genel muhasebeden ayrı bir bölüm ve şekilde tanımlanmaktadır. Yabancı eserlerde mali muhasebenin genellikle işletme dışına dönük bir muhasebe olduğu, işletmelerin maliye ve ortaklarıyla mali ilişkilerini düzenleyen bir muhasebe olmasına karşın, maliyet muhasebesi, işletme içine dönük (Internal Accounting) ve yönetime, bir yönetim aracı olarak yön veren bir muhasebedir (Uragun, 1993).

Maliyet muhasebesi, işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, işletme giderlerinin kontrolü ve satış fiyatının saptanması gibi konularla ilgilenen muhasebe türüdür (Yükçü, 1992).

3.1.1. Maliyet muhasebesin doğuşu

Ülkemizde çok yeni sayılabilecek olan bir kavram olsa da dünya tarihinde Sümer, Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kullanıldığı belirtilmektedir. Günümüzdeki anlamına yakın olarak Avrupa ve Amerika’da kullanılmaya başlaması 1800’lü yılların sonu ve 1900’lü yılların başı olarak belirtilmektedir. İlk aşamada sadece maliyet belirlenmek için kullanılmış, planlama ve bütçeleme ve faaliyet kontrolü rolünü sonralarda kazanmıştır. Ülkemizde uygulanmakta olan “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” ilk defa 1972 yılında KİT’lerde uygulamaya konulmuştur. Maliyet muhasebesi ise 1977 yılında uygulanmaya başlamıştır. Bu 5 yıllık gecikmenin sebebi ise maliyetlerin izleneceği hesaplar olan 700 kodlu hesapların açık ve ayrıntılı olarak tanımlanmaya çalışılmasıdır (Kotar ve Ildır, 1995; Uragun, 1993; Özel, 2010).

3.1.2. Maliyet muhasebesinin amaçları

Maliyet muhasebesinde maliyet çalışmasının amacı; Üretilen mamul ve hizmetlerin birim maliyetlerini ölçmek, stokların değerlerini hesaplamak, geleceğe yönelik planların (bütçelerin) yapılmasına yardım etmek, giderlerin kontrolünü ve kalite standardını korumak koşulu ile olanaklar ölçüsünde maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemleri geliştirmek, seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler vermek biçiminde sıralanabilir. Eğer maddeler ile belirtecek olursak (Çetiner, 2010; Özel, 2010);

- Mamullerin maliyetini saptamak
- Maliyet kontrolüne yardımcı olmak
- Planlamaya yardımcı olmak
- Özel yönetim kararlarına yardımcı olmaktır.

3.1.2.1.Mamullerin maliyetini saptamak

Maliyet muhasebesinin temel fonksiyonu ürün veya hizmetin birim maliyetinin hesaplanmasıdır. Birim maliyetler belirlendikten sonra ancak diğer amaçlar gerçekleştirilebilmektedir. Üretilen hizmet ya da ürünün satış fiyatının sağlıklı bir şekilde belirlenebilmesi için maliyetlere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca stokların değerlendirilmesi ve diğer amaçların gerçekleştirilebilmesi için maliyetlerin en azından yaklaşık olarak dahi bilinmesi gerekmektedir. Serbest piyasa koşullarında rekabet gücüne sahip olmanın şartlarından biri olan fiyatlandırma politikasının dayanağı, maliyetlerin bilindiği ve kontrol edilebildiği bir fiyatlandırmadır. Ayrıca bilançoda mamul ve yarı mamullerin, gelir tablosunda ise mamul maliyetlerinin belirlenmesinde anahtar olarak kullanılmaktadır (Bursal N. ve Ercan Y., 1990; Ertuna, 1982).

3.1.2.2. Maliyet kontrolüne yardımcı olmak

Günümüz rekabet koşulları ve azalan kâr marjları nedeniyle, her geçen gün maliyet kontrolünün önemi daha da artmaktadır. Rekabetin bir etkisi olarak fiyatlar ve maliyetler arasındaki yakın ilişkinin dengede tutulması işletmeler

açısından hayati önem kazanmıştır. Genel muhasebe içindeki kayıtlardan dönem sonunda her ne kadar kar veya zarar tespit edilebilse de mamuller bazında değerlendirme için ürün maliyetlerinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca standart maliyetleri ile gerçek maliyetlerin karşılaştırılması gerekmektedir (Bursal N. ve Ercan Y., 1990; Ertuna, 1982).

3.1.2.3. Planlamaya yardımcı olmak

Planlama işletme amaçlarının nasıl gerçekleştirileceği konusunda izlenecek yol ve yöntemleri belirtmektedir. Planların ve projelerin maliyetlerinin belirlenmesi planların uygulanabilirliği açısından yönetime ışık tutacaktır. En temel planlar olarak bütçeler ve oluşturulmaları açısından maliyetin önemi gösterilebilmektedir. Bütçeler oluşturulduktan sonraki aşamada ise gerçekleşen bütçe ile karşılaştırmadır. Gerçek maliyetler ile oluşan gerçekleşen bütçe tahmini maliyetler ile oluşturulan tahmini bütçe ile karşılaştırılarak hedef ve sapma kontrolü yapılabilmektedir. Buda maliyet muhasebe sisteminin hem planlama hem de kontrol aşamasına hizmet ettiğini göstermektedir (Bursal N. ve Ercan Y., 1990; Ertuna, 1982).

3.1.2.4. Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak

İşletme yöneticileri, işletmenin geleceği için günlük kararların yanında özel durum belirten kararlarda alabilirler. Örneğin yeni bir mamul üretmek veya yeni bir proje girişimi yapma gereği doğabilmektedir. Bu tür kararlar özel inceleme ve çalışmalar yapmak gerekmektedir. Maliyet muhasebesi bu tür amaçlar için de kullanılmaktadır. Her karar için maliyet sistemi kurulamayacağı gibi, sistemin ender alınan kararlara bilgi sağlayabilecek esneklikte kurulması gerekmektedir (Bursal N. ve Ercan Y., 1990; Ertuna, 1982).

3.1.3. Maliyet muhasebesi kavramları

Maliyet muhasebesi içinde yer alan kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.1.3.1. Maliyet kavramı

İnsan yaşamında kazanılan veya kaybedilen her şeyin bir maliyeti olmaktadır. Yaşamak için harcadığımız hava dahi bedava mal olma özelliğine rağmen bir maliyet unsurudur. Maliyet terimi hayatımızda ulaşmak istediğimiz bir hedef için maddi ve manevi sarf edilen her şeyin toplamını belirtmektedir.

İşletmeler için ise bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. İşletmeye ait maliyetler gruplanacak olursa alış maliyetleri, satış maliyetleri ve üretim maliyetleri olarak gruplanabilmektedir. Burada konumuzla ilgili olarak üzerinde durulması gereken maliyet üretilen ürün veya hizmetin bünyesine direk etki eden üretim maliyetleridir. Maliyeti oluşturacak değerlerin maddi kıymeti olmalı, bedava mal özelliği taşınamamalıdır. Türkiye’de özellikle iki maliyet yaklaşımı kabul görmektedir. Bunlar, Anglosakson yaklaşım ve germen yaklaşımıdır (Gürsoy, 2009; Özel, 2010; Bursal N. ve Ercan Y., 1990; Çetiner, 2010).

- **Anglosakson yaklaşımı;** Bu yaklaşıma göre maliyetler bir mal veya hizmetin üretimi için katlanılan harcamaların toplamı olarak belirtilmektedir. Burada harcama kavramı içinde, ödenen nakit, yüklenilen her türlü borç, takas edilen bir mal veya sunulan bir hizmeti ifade etmektedir (Bursal N. ve Ercan Y., 1990).
- **Germen yaklaşımı;** Bu yaklaşıma göre ise ödemeler maliyet ve gider olarak kabul edilmemekte, ödemeler içinden yapılan harcamalar gider olarak kabul edilmekte, giderlerin toplamı da maliyeti oluşturmaktadır (Bursal N. ve Ercan Y., 1990).

3.1.3.2. Harcama Kavramı

Genel bir ifade olarak harcama ödeme yapmaktır. Ödeme para ile yapılabileceği gibi borçlanma ve takas şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Bir mal, fayda ve hizmet sağlamak için yapılan ödeme ve borçlanmalar harcama olarak ifade edilmektedir. Harcama üretim amacıyla veya üretimden bağımsız gerçekleşen bir fiil için yapılabilir. Harcamaların bir kısmı direk bilançoya etki ederken, bir kısmı ise bilançoya direk etki etmemektedir. Harcama ve gider kavramları birbiri ile karıştırılmasına rağmen ikisi birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. Harcama kavramı gider kavramından daha geniş bir anlam taşımaktadır. Bazı durumlarda harcama yapılmış olmasına rağmen gider oluşmamıştır. Örneğin bir demirbaş alımı için yapılan ödeme veya borçlanma harcama iken gider değildir. Demirbaşların tükenmişliğini ifade eden amortismanlar ise gideri ifade etmektedir. Bir üretim hammaddesinin alınması için katlanılan bedel harcama, hammaddenin üretimde kullanılan kısmı ancak gider olarak ifade edilmektedir. Bazı durumlarda ise harcama yapılmadan gider oluşmaktadır. Örneğin üretim için kullanılan elektriğin tahakkuk edilerek maliyetlere yüklenmesi gider iken, henüz söz konusu dönemin elektrik faturası

ödenmemiş olabilir ve ödendiğinde ancak harcama gerçekleşmiş olacaktır (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012; Gürsoy, 2009).

- Yapılan harcamaların işletmeye ait olması ve işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılması gerekmektedir,
- Bir harcamanın gider olabilmesi için öz kaynaklarda azalışa sebep olması, varlıklarda eksilmeye yol açması gerektirmektedir. Demirbaş alımında olduğu gibi bir varlık kaleminde artış, diğer varlık kaleminde olan azalış ile net varlıklar değişmeyeceği için gider gerçekleşmiş olmamaktadır (Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

3.1.3.3. Gider kavramı

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için birçok birim tarafından harcamalar yapılması gereklidir. Satın alma, üretim, pazarlama, finansman ve yönetim birimlerince harcamalar yapılmaktadır. Olağanüstü durumlar hariç her gider gelir sağlamak için yapılmaktadır. Gider bilanço ve gelir yaklaşımlarına göre farklı tanımlanmış olup genel olarak “işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gelir elde etmesi için, kullandığı kaynak, tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarı” olarak adlandırılmaktadır. Giderler genel olarak faydalı ve faydasız giderler olarak ikiye ayrılmıştır. Üretime katılarak yeni bir faydaya dönüşen giderlere faydalı gider, dönem gelirinden düşülen diğer giderler ise faydasız olarak adlandırılmaktadır (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012; Urğun, 1993 Gürsoy, 2009).

- Giderler işletme faaliyetinin sürdürülmesi ve gelir elde edebilmesi için yapılmalıdır.
- Giderlerin belirli bir zaman diliminde yapılmış olması gerekmektedir. Harcaması önceden yapılmış olan, ama ilgili dönemde kullanılmayacak olan kalemler gelecek aylara veya gelecek yıllara ait giderler olarak kayıt altına alınır ve ilgili dönemde kullanıldığında gider kaydedilebilir (Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012; Urğun, 1993).

Üretim Giderleri; Hizmet veya mal üretin işletmeler için giderlerini daha önce faydalı ve faydasız giderler olarak ayırmaları gerekecektir. Faydalı giderler yani üretime katılan giderler için üretim giderleri denilmektedir. Faydasız

giderlere yani üretime katılmayan giderlere ise dönem gideri denilmektedir. Üretim giderleri yine kendi içinde,

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Direkt İşçilik Giderleri
- Genel Üretim Giderleri olarak gruplara ayrılmaktadır.(Özel, 2010)

3.1.3.4. Zarar kavramı

Giderin tanımında olduğu gibi zararın tanımında da farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Öğreneğin bilanço yaklaşımı, gelir yaklaşımı gibi. Zararlar asıl faaliyet dışında ve ek faaliyetler veya olağan dışı olaylar sebebi ile gerçekleşebilmektedir. Örneğin deprem dolayısı ile meydana gelen zarar işletme dışı bir zarardır. İşletme içi zararlar ise örneğin; hisse senedi alıp zararına satıştan dolayı meydana gelen zararlardır (Gürsoy, 2009; Akdoğan vd., 2012; Özel, 2010).

3.1.3.5. Gider Yeri Kavramı

Gider yeri sözcüğü genel olarak giderin gerçekleştiği veya faydanın tüketildiği yer olarak ifade edilmektedir. Tek düzen hesap planında üretim gider yerleri (Gürsoy, 2009);

- Esas üretim gider yeri
- Yardımcı üretim gider yeri
- Yardımcı hizmet gider yeri
- Üretim yerleri yönetim gideri olarak düzenlenmiştir.(Özel, 2010)

Üretim dışındaki gider yerleri ise;

- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, Satış, Dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri
- Finansman gider yerleri olarak belirlenmiştir.(Özel, 2010)

3.1.3.6. Ürün Kavramı

Tek düzen hesap planında ürünler Mamul ve yarı mamuller olarak ayırma tabi tutulmaktadır. Üretimi tamamlanıp satışa hazır ürünler mamul, üretim

sürecinde henüz kullanılmamış ama üretiminde hammadde kullanılmış ürünlerdir. Ayrıca üretim sürecinde asıl ürün yanında yan ürünler de üretilmektedir. Bu yan ürünler asıl üretimin bir gereği olarak ortaya çıkan ürünlerdir. Örneğin petrol arıtma işleminde ortaya çıkan asfalt yan üründür. Ürünün üretiminde kullanılan hammaddelerden artan ve üretimde kullanılması mümkün olmayan artıklara ise fire denilmektedir (Gürsoy, 2009; Özel, 2010).

3.1.3. Maliyet muhasebesinin işletme içindeki yeri

Maliyet muhasebesinin işletme içindeki diğer birimler ile olan ilişkileri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.1.3.1. Maliyet muhasebesinin işletme fonksiyonları ile ilişkisi

İşletme içinde faaliyet gösteren birimler genel olarak satın alma, üretim, pazarlama, finansman ve yönetim olarak tanımlanmaktadır. Her birim işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için önemli etkilere sahiptir. Bu fonksiyonlar birbirleri ile bağlantılı olup ileri ve geri beslemeli olarak faaliyet göstererek işletme hedefleri için ortak hareket ederler (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Akdoğan vd., 2012).

Satın alma fonksiyonu ile ilişkiler; Satın alma fonksiyonu hem üretim için gerekli hammadde ve yardımcı maddelerin ve demirbaşların alınmasını belirten mal alımı hem de bu malları işleyecek, makine ve teçhizatı çalıştıracak emek alımını tedarik etmektedir. Satın almanın maliyet muhasebesi ile olan ilişkisinde mal alımı önemli bir yer tutmaktadır. Satın alınacak malın kalitesi, stok bulundurma maliyeti, yer ve zaman olarak hazır bulunması maliyet muhasebesini doğrudan etkilemektedir. Maliyet muhasebesinin amacı üretilen her birim malzemenin birim fiyatını kontrol altında tutmak olduğuna göre, kullanılan hammadde ve yardımcı maddelerin fiyatının ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Buda satın alma ile sıkı ilişki içinde olmayı gerektirmektedir. Emek alımı ve emeğin kullanımı açısından bakıldığında ise yine birim maliyeti tetikleyen etkiye sahip olduğu görülmektedir. Üretime katılan emeğin belirlenmesi ve üretimde kullanılmayan emeğin ayrılması birim maliyetleri doğrudan etkilemektedir. Örneğin önceden planlanmayan emek alımında fazla istihdam durumunda fazla ödeme doğacak buda maliyeti arttıracaktır, eksik istihdam da ise işin zamanında tamamlanması için mesaiye gidilmek zorunda kalınacak yine birim maliyetler yükselecektir. Emek ve mal alımının birim

maliyetlere etkisi ölçüsünde maliyet muhasebesi ve satın alma arasında kuvvetli bağ vardır (Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

Üretim fonksiyonu ile olan ilişkiler; Maliyet muhasebesinin temelinde üretim kavramı yer almaktadır. Üretim olmayan bir işletmede maliyet muhasebesinin olmasının bir anlam ve etkisi olmayacaktır. Ürün veya hizmet üretilen her işletme için maliyet kavramı söz konusu olmaktadır. Üretimin her safhası maliyet muhasebesi için kilit önem taşımaktadır. Yapılan üretimin türü, kapasite ve emek kullanımı, üretimin teknolojisi, mal veya hizmet üretimi farkı maliyetleri belirlemede büyük önem taşımaktadır (Gürsoy, 2009; Özel, 2010).

Pazarlama fonksiyonu ile olan ilişkiler; Satılacak ürünü satıcının veya üretenin belirlediği günlerden, ürünü alıcının belirlediği günlere gelmiştir. Günümüzde piyasa koşullarında işletmeler arza göre değil gelen veya gelecek taleplere göre üretim yapmak zorundadırlar. Önem olarak pazarlama diğer fonksiyonların önüne geçmiştir. Satılmayan, pazarlanamayan bir mal üretmenin işletme geleceği için ne denli tehlikeli olduğu görülmektedir. Pazarlama fonksiyonu ile maliyet muhasebesinin bağlantısı ise satış fiyatı ile ilgilidir. İşletmenin yüksek kar, yüksek ciro veya hem yüksek kar hem yüksek ciro gibi hedeflerini yakalayabilmesi için maliyetlerinden emin olması gerekmektedir. Günümüz piyasa koşullarında, rekabet ortamında mücadele etmenin bir gerekliliğidir; ürün maliyetini belirleyerek, üzerine kar koyarak, denge piyasada bir fiyat belirleyip ürününü pazarlamak. Pazarlama fonksiyonun sağlıklı bir fiyat belirleyebilmesi için ise elindeki en güvenli kaynak maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilerdir (Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

Finansman fonksiyonu ile olan ilişkiler; İşletmenin amacı olarak faaliyetlerini sürdürebilmek ve karlılık öne çıkmaktadır. İşletmenin kar planlarında $((\text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken giderler}) \times \text{Satış adedi} - \text{Toplam sabit giderler})$ formülünün pozitif sonuçları karı ifa etmektedir. Karın ilk ve en önemli şartı olarak makul bir Birim satış fiyatı- Birim değişken giderler rakamı tutturaktır. Burada da maliyetlerin ne kadar önemli olduğu görülmektedir. Yönetim kararlarında, bütçelemelerde, yatırım kararlarında maliyet muhasebesinden sağlanan bilgiler büyük önem taşımaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

3.1.3.2. Maliyet muhasebesinin işletme yönetimiyle ilişkisi

İşletme yönetiminin sorumluluk sahasında planlama, karar verme, yönetme, koordinasyon sağlama ve denetim öncelikli yer almaktadır. İşletmeyi hedeflerine ulaştırmada sorumluluk yönetime aittir. İşletme içinde ve dışındaki birçok etkeni kontrol altında tutması gereken yönetim için ise maliyetler ayrı bir önem kazanmaktadır. Alınacak kararlarda, fonksiyonlar arasındaki koordinasyonda, planlamalarda maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç duymaktadırlar (Gürsoy, 2009; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002).

Planlama olan ilişkiler; İşletmenin en önemli planı olarak bütçeler yer almaktadır. Planlama işletmenin satın alma, üretim, pazarlama, yönetim ve finansman fonksiyonlarının tamamı için gereklidir. Örneğin sipariş üzerine üretim yapan bir işletmenin üretim planı hazırlaması için tüm fonksiyonları üzerinden planlama yapması gerekmektedir. İster işletme bütçesi olsun, ister bir proje veya sipariş bütçesi olsun hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi için maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç duyulmaktadır (Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

Karar verme ile olan ilişkiler; İşletmenin büyüklüğü ve türüne göre karar verme bazen bir işletme fonksiyonu yöneticisine, bazen üst yönetime bırakılmıştır. İşletme hayatında her yönetici karar almak durumunda kalacaktır. Alınan kararlar ise hata yapma payı neredeyse sıfır olmalıdır. Alınan karar, ister bir bütçe, ister bir proje, ister bir yatırım, isterse sadece sipariş olsun işletmeler ve çalışanlar ve diğer paydaşlar için büyük önem taşımaktadır. İşletmenin mevcut durumunu görebilmek, kararlarının etkilerini takip edebilmek ve düzeltici önlemler alabilmek için yönetimler muhasebe verilerine başvurmak zorundadırlar (Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

Koordinasyon ile olan ilişkiler; Tepe yönetici olarak işletme yönetimin görevlerinden birisi de işletme fonksiyonları arasında koordinasyon sağlamaktır. İşletme hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi için işletme bölümlerinin aynı amaca yönlendirilmesi ve aralarında bir bağ oluşturulması gerekmektedir. Maliyet muhasebesi verileri işletme fonksiyonları arasındaki uyumun sağlanması ve kontrolü için kullanılabilir. Üretim-Pazarlama arasında üretim adedi dikkate alınarak, pazarlama-maliyet muhasebesi arasında ise birim maliyet ve fiyat kontrolü yapılarak eşgüdüm sağlanabilir (Gürsoy, 2009; Özel, 2010).

Yönetim ile olan ilişkiler; Yönetim işletmeye sermaye koyanların doğal bir hakkıdır. İşletme üzerinde kontrol sağlamaları ve denetim yapabilmeleri için ihtiyaç duyacakları en temel kaynak muhasebe verileridir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Sözel, 2010; Gürsoy, 2009).

Denetim ile olan ilişkiler; Doğal olarak işletme yönetiminin en önemli sorumluluklarından biridir denetim. Alınan kararların, yapılan üretimin, hazırlanan bütçe ve planların, işletme ile ilgili tüm işlemlerin denetlenmesi ve gerekli durumlarda önleyici ve düzeltici tedbirler alınması gerekmektedir. Muhasebe kayıt ve verileri yönetime denetimin için önemli bilgiler ve belgeler aktarmaktadır. Denetim ve kontrol işletme üzerinde çok çeşitli alanları kapsamakta ise de maliyet muhasebesinin sayısal verileri yönetime denetim işlemi için önemli veriler sağlamaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Gürsoy, 2009; Özel, 2010).

3.1.3.3. İşletmenin diğer fonksiyonlarının maliyet muhasebesi ile ilişkisi

Yatırımlar; Maliyet muhasebesi sadece mevcut işletmelerin faaliyet maliyetleri için değil yeni proje ve yatırımların maliyet tespiti için de kullanılmaktadır. Yatırımın karlılığı “yatırımın geri ödeme süresi, net bugünkü değer” gibi yöntemlerle incelenmektedir. Ne tür analiz yapılırsa yapılsın maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç duyulacaktır. Yeni yatırımlar içinde maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç vardır (Özel, 2010).

Ar-ge; İşletmelerin kullandığı teçhizat ve ürettiği ürünlerin muhakkak ki bir yaşam eğrisi olacak ve yeni ürünlere, teçhizatlara ihtiyaç duyulacaktır. Günümüzde birçok işletme araştırma ve geliştirmeye büyük önem vermektedir. Alınan ve alınacak ar-ge kararlarının sağlıklı yürütülebilmesi için planlamalar ve bütçelemeler yapılmaktadır. Planlama aşamasından bir ürün meydana getirip pazarlama aşamasına geçilmesine kadar tüm basamaklar da maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç duyulacaktır. Örneğin üretilen ürünün maliyetleri hesaplanacak ve piyasaya sunmanın uygunluğu tespit edilecek, bu üründen zarar edilecekse üretimden vazgeçilebilecektir. Görüldüğü işletmenin her fonksiyonuna olduğu gibi ar-ge bölümünde de maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç vardır (Özel, 2010).

Stoklama; İşletme ürünlerinin hammaddelikten mamul olma aşamasına kadar tüm basamaklarında stoklama mevcuttur. Bunlar;

- İlk madde ve malzemeler (Hammadde)
- Yarı Mamuller (Mamul Parçası)
- Mamuller ve Ticari Ürünler

Üretimin devam etmesi ve olası maliyet artışlarına karşı veya spekülatif olarak avantaj sağlamak için işletmeler stok bulundurmaktadırlar. Bu stoklamanın da işletmeye bir stok bulundurma maliyeti vardır. İşletmenin çıkarları açısından stok bulundurma ve bulundurmama durumlarının getiri ve giderlerinin ölçülmesi gerekmektedir. Buda ancak maliyet muhasebesi verilerinden sağlanacak sayısal bilgiler ile sağlanabilecektir (Özel, 2010).

3.1.4. Maliyet muhasebesi türleri

Uygulanan maliyet muhasebesi sistemleri işletmeden işletmeye farklılıklar gösterebilmektedir. Üretimle ilgili işlemlerin kayıtlanması, sınıflanması, gruplanması, dağıtılması ve yorumlanması eylemleri, söz konusu sistemi etkileyen pek çok faktörün etkisine bağlı olarak işletmeden işletmeye farklılıklar gösterir. İşletmenin içinde bulunduğu örgüt yapısı, büyüklüğü, üretilen mamullerin cinsi, üretim teknikleri ve yöneticilerin beklentilerine göre farklılıklar oluşmaktadır. Genel olarak; kullanılan maliyet verilerinin fiili olup olmaması, mamul maliyetinin hesaplanmasında, maliyet unsurlarının tümünü temel alıp alınmaması, maliyetlerin hesaplanma şekline göre, maliyetlerin önceden belirlenmesi, karma maliyet sistemi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemleri olarak gruplanmaktadır (Kishalı ve Işıklılar, 1999; Özel, 2010).

3.1.4.1. Maliyetlerin fiili olup olmamasına göre maliyet belirleme türleri

Öğreneğin sipariş sistemi üzerine üretim yapan bir firmanın tahmini maliyetler ile hesaplama yapabildiği gibi, gerçekleşen rakamlara göre maliyetler belirlenebilmektedir. Fiili maliyetler gerçek rakamları içermekte, tahmini maliyet ise önceden öngörülen maliyetleri kullanmaktadır.

Tahmini (Öngörü) maliyetler; Daha çok önceden fiyat belirleme zorunluluğu doğan sipariş üzerine üretim yapan işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Adında tahmini kelimesi geçmekte ise de geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve gelecekteki olası gelişmelere göre, istatistiki bir takım hesaplamalara bağlı olarak tahmin edilen maliyetlerdir. Bu nedenle fiili maliyetlere çok yakın değerler sağlanmaktadır. Muhasebe kayıtları esas alınarak

yapılmamış bir tahmini maliyetin gerçeği yansıtmaya olasılığı işe çok düşüktür (Çetiner, 2010; Özel, 2010).

Fiili maliyetler; Gerçek harcamalara dayanılarak maliyetlerin belirlendiği bir maliyet belirleme türüdür. Üretim tamamlandıktan sonra maliyetler saptanabilmektedir (Çetiner, 2010; Özel, 2010).

Standart Maliyetler; Üretilen hizmet veya ürünlerin maliyetlerinin üretim yapılmadan, giderlerin bilimsel veriler dikkate alınarak saptandığı bir yöntemdir. Standart maliyet sistemine ortaya çıkan giderler gerçekleşmiş tutarları ile izlenirken üretime standart tutarları ile yansıtılmaktadır. Fiili ve standart tutarlar arasındaki sapmalar fark hesaplarına aktarılarak dönem sonunda kapatılır. Standart maliyet belirleme yöntemi fiili maliyet belirleme sistemine göre daha kesin sonuçlar vermekte ve bu sisteme üstünlük sağlamaktadır. Yöntem üretimin her aşamasında kontrol imkânı vermektedir (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

3.1.4.2. Üretime yüklenmelerine göre maliyetler

Üretime katılan hammadde ve diğer üretim elemanları ürüne katılma türlerine göre direkt ve endirekt giderler olarak ikiye ayrılmaktadır. Eğer maliyet belirlemede sadece (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri) kullanılıyorsa bu hesaplama yöntemine direkt maliyet belirleme, eğer bunların yanında endirekt giderlerde ürün maliyetine katılıyor ise buna da tam maliyet belirleme denilmektedir. Direkt maliyet belirleme sisteminde, tüm genel üretim maliyetleri dönem gideri kabul edilirken, değişken maliyet belirleme sisteminde ise genel üretim maliyetlerinin sadece sabit kısımları dönem gideri kabul edilerek üretilen mamulün maliyetine katılmayıp doğrudan gelir tablosuna aktarılırlar. Tam maliyet belirleme yönteminde tüm genel üretim giderleri üretimin maliyetine eklenir, direkt maliyet belirleme sisteminde ise direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik maliyetleri, değişken maliyet belirleme sisteminde ise, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim maliyetlerinin değişken kısmı üretimin maliyetine eklenmektedir (Özel, 2010; Elitaş, 2010).

Direkt maliyet; Üretilen mamul ya da hizmet maliyetlerine, sadece doğrudan doğruya ilgili olan direkt madde ve direkt işçilik gibi giderlerin yüklenmesi, geri kalan endirekt nitelikteki giderlerin doğrudan dönemin kar-zarar

hesabına devredilmesiyle ortaya çıkan maliyetlerdir (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Elitaş, 2010).

Direkt Maliyet = Direkt ilk madde ve malzeme giderleri + Direkt işçilik giderleri

Değişken maliyet; Değişken maliyet, mamul maliyetlerine sadece değişken giderlerin katıldığı maliyet belirleme türüdür. Bu yöntemde tüm sabit giderler, bir maliyet unsuru olarak değil, bir dönem gideri olarak kabul edilir. Böylece sabit giderler yarı mamul veya mamul maliyetlerinin içine katılmadan, doğrudan ilgili dönemin hasılatından indirilirler (Çetiner, 2010; Elitaş, 2010; Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

Değişken Maliyet = Direkt ilk madde ve malzeme giderleri + Direkt işçilik giderleri + Değişken üretim giderleri

Tam maliyet; Genel üretim giderlerindeki sabit maliyetler üretim hacmine bağlı olmadan sabit kalan giderleri ifade etmektedir, örneğin bina kiralari. Değişken genel üretim giderleri ise üretime direkt olarak katılmadan kapasiteye göre değişkenlik gösterebilen giderleridir, örneğin servis giderleri. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri yanında genel üretim giderlerinin tamamının maliyete yüklendiği hesaplama türüne ise tam maliyet belirleme denilmektedir. Üretimim türüne göre maliyete katılacak giderlerin üretime etkisinin kanıtlanması gerekmektedir (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Elitaş, 2010).

Tam Maliyet = Değişken Maliyet = Direkt ilk madde ve malzeme giderleri + Direkt işçilik giderleri + Genel üretim giderleri (Değişken + Sabit)

3.1.4.3. Birim maliyetlerin hesaplanma şekline göre maliyetler

Seçilecek maliyet muhasebe sisteminde İşletmenin üretim politikaları ve teknolojisi önemli rol oynamaktadır. Üretim sistemlerinin farklılığına göre ise iki tür maliyet sistemi bulunmaktadır. Bunlar safha(evre) maliyet sistemi ve sipariş maliyet sistemleridir.

Evre (Safha) maliyet sistemi; Evre maliyet sisteminde birbirini izleyen süreçlerden geçerek üretim yapılması esastır. Üretimde çeşitli aşamalardan

geçilmektedir. Genellikle aynı cins mamullerin üretimi veya benzer ürünlerin üretimi söz konusu olmaktadır. Her bir üretim safhasında oluşan toplam maliyetlerin söz konusu safhada gerçekleştirilen toplam üretim miktarına bölünmesiyle, her safhanın ortalama birim maliyeti bulunur. Her safhada oluşan maliyet, izleyen safhaya devredilmektedir. Devreden birim maliyet üretilen birim sayısı ile çarpılarak bulunan rakam toplam devredilen maliyeti vermektedir. Devir yapıldıktan sonra ilgili safhada kalan rakam o safhadaki yarı mamul rakamını vermektedir. Yani bu sistemde önemli olan her safhada üretilen ürünün maliyetini bir üst safhaya aktarmak ve en son safhada ürün maliyeti bulmaktır. Aynı işletme çatısı altında önce pamuk işlemek, pamuğu ipe dönüştürmek, iplikten kumaş yapmak, kumaştan giysi üretmek buna en güzel örneklerden biridir (Çetiner, 2010; Elitaş, 2010; Özel, 2010; Ertuna, 1982; Gürsoy, 2009).

Sipariş maliyet sistemi; Bu maliyet belirleme sistemi genellikle özel istekler doğrultusunda üretim yapan firmalar tarafından kullanılmaktadır. Her mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Bu sistemde en önemli özellik ve amaç; her bir sipariş için üretim maliyeti unsurlarının, üretim eyleminin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen zaman içinde mümkün olduğu ölçüde ayrı ayrı izlenmesidir. Örneğin tekne üretimi yapan bir firma için müşterisinin beğenisi ve taleplerine üretim yapmak gösterilebilir. İş emirleri düzenlenerek üretim süreci başlamaktadır. Her bir ürün için ayrı maliyet kartları tutulmaktadır (Çetiner, 2010; Ertuna, 1982; Elitaş, 2010; Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

3.1.4.4. Karma maliyet yöntemi

Aynı üretim işletmesinde birden fazla maliyet sisteminin uygulanması da mümkündür. Örneğin pamuk, iplik, kumaş ve elbise örneğinde olduğu gibi bu aşamaya kadar olan kısım evre maliyet sistemini oluşturmaktadır. Son aşamada ise sipariş üzerine iş elbisesi üretimi buna örnektir (Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

3.1.4.5. Faaliyet tabanlı maliyet belirleme yöntemi

Değişen günümüz şartlarında eski maliyet sistemlerinin yetersiz kalması sonucu ortaya atılmış yeni bir maliyet kayıt sistemidir. Bu sistemde gider yerleri esas alınmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet belirlemede sırası ile üretimi birim

seviyesinde, parti seviyesinde, mamul seviyesinde ve tesis seviyesinde incelemektedir (Cömert Ersen, 2011, Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

3.1.5. Tek düzen maliyet muhasebe sistemi

01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği zorunlu olarak uygulamaya başlanmıştır. Tebliğde maliyet hesapları, tekdüzen hesap bölümünde 7. grubunda yer almıştır. İşletmenin taşıdığı niteliklere göre kullanımında 7/A ve 7/B şeklinde iki çeşitlemeye gidilmiştir. 7/A seçeneğinde maliyetler fonksiyon esasına göre izlenirken, 7/B seçeneğinde ise gider çeşitleri esasına göre izlenmektedir. 7/A Seçeneğinde Gider Hesapları, Çeşitleri ve Yerleri 7/A seçeneğine göre, giderler bir taraftan yapıldıkları anda ilgili büyük defter hesaplarına, fonksiyon esasına göre kayıtlılırken aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit hem de gider yerleri açısından izlenecek şekilde kayıtlanmaktadır. 7/A seçeneğinde yer alan hesaplar; gider hesapları, gider yansıtma hesapları ve fark hesapları olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Uyarınca 2013 yılı için Yeniden Değerleme Oranı % 7,80 olarak tespit edilmiştir ve bu oran ile yapılan yeni düzenleme sonucu 2013 Yılında uygulanmak üzere tespit edilen değerler 2012 yılı Aktif toplamı 1.941.500 TL veya net satışlar toplamı 3.882.800 TL aşan üretim ve hizmet işletmeleri 2013 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmak zorundadırlar (Elitaş, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

Çizelge 3.1.'de Maliyet sistemlerinde 7/A seçeneğinde kullanılan hesaplar verilmiştir.

Çizelge 3.1. Maliyet sistemi 7/A seçeneği hesapları

GİDER TÜRÜ	HAMMADDE		MALİYET HESAPLARI		MALİYET YANSITMA HESAPLARI		MALİYET FARK HESAPLARI		GELİR TABLOSU HESAPLARI		ÜRETİM İŞLETMELERİ	HİZMET İŞLETMELERİ	TİCARET İŞLETMELERİ
Maliyet Giderleri (Faydalı)	150	İlk Madde ve Malzemeler hesabı	710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Hesabı	711	Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı	712	Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları	620	Satılan Mamullerin Maliyeti			
							713	Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları					
			720	Direkt İşçilik Gider Hesabı	721	Direkt İşçilik Gideri Yansıtma Hesabı	722	Direkt İşçilik Ücret Farkları					
							723	Direkt İşçilik Zaman Farkları					
			730	Genel Üretim Gider Hesabı	731	Genel Üretim Gideri Yansıtma Hesabı	732	Genel Üretim Giderleri Farkları					
							733	Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları					
							734	Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları					
			740	Hizmet Üretim Gider Hesabı	741	Hizmet Üretim Gideri Yansıtma Hesabı	742	Hizmet Üretim Giderleri Farkları	622	Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı			
							747	Özel Mamul Mühendislik Gider Farkları					
			750	Araştırma ve Geliştirme Gider Hesabı	751	Araştırma ve Geliştirme Gideri Yansıtma Hesabı	752	Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları	630	Araştırma ve Geliştirme Giderleri			
Maliyet Dışı Giderler (Faydasız)							757	Programlanmış Büyük Proje Gider Farkları					
			760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Hesabı	761	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri Yansıtma Hesabı	762	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları	631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri			
			770	Genel Üretim Gider Hesabı	771	Genel Yönetim Gideri Yansıtma Hesabı	772	Genel Yönetim Gider Farkları	632	Genel Yönetim Giderleri			
			780	Finansman Giderleri	781	Finansman Gideri Yansıtma Hesabı	782	Finansman Gider Farkları	661	Finansman Giderleri			

3.1.5.1. 7/A seçeneği hesap planı

“ Muhasebe sistemleri uygulama genel tebliğine” göre uygulanması gereken maliyet hesapları prensipleri, çerçevesi ve uygulanişı aşıadı belirtilmiştir.

Çizelge 3.2. 7/A seçeneği hesap planı

7	MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)
70	Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
700	Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
701	Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
71	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
710	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hesabı
711	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı
712	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı
713	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı
72	Direkt İşçilik Giderleri
720	Direkt İşçilik Giderleri
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
722	Direkt İşçilik Ücret Farkları
723	Direkt İşçilik Süre Farkları
73	Genel Üretim Giderleri
730	Genel Üretim Giderleri
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
732	Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
733	Genel Üretim Giderleri Verimlilik Giderleri
734	Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
74	Hizmet Üretim Maliyeti
740	Hizmet Üretim Maliyeti
741	Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
742	Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
75	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
750	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
751	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
752	Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları
76	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri
760	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri
761	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
762	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı
77	Genel Yönetim Giderleri
770	Genel Yönetim Giderleri
771	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
772	Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı
78	Finansman Giderleri
780	Finansman Giderleri
781	Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
782	Finansman Giderleri Fark Hesabı

7 MALİYET HESAPLARI

Maliyet hesapları, maliyetlerin izlenebilmesi için işletme faaliyet ve yapılarına uygun olarak maliyetlerin kayıt altına alındığı hesaplardır.

7/A ve 7/B seçenekleri işletmelerin hukuki yapılarına göre uymak zorunda oldukları (A.Ş. ve L.T.D.) maliyet seçeneklerinin yanında belli bir sermaye rakamına ulaşmayan (Maliye Bakanlığınca her yıl belirlenir) işletmeler için tercihe bırakılmıştır. Bu şekilde işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır(Çetiner, 2010; Özel, 2010).

Maliye bakanlığını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamındaki maliyet sistemi hesapları ve açıklamaları aşağıdaki gibidir;

7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

Bu seçenek fonksiyon esasına dayanmakta olup büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilmektedir. Eş zamanlı kayıt sisteminin bir gereği olarak yapılan giderler eş zamanlı olarak gider hesaplarına aktarılmaktadır. Büyük deftere fonksiyon esasına göre kaydedilen bu giderler ayrıya yardımcı defterler ile hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Maliyet kayıtlarının tam olarak doğruluğunun sağlanabilmesi için gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması gerekmektedir. Bu kayıt yöntemi giderler eşzamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasını sağlamaktadır (Özel, 2010).

Bu uygulamada, maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları (Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden bağımsız çalışması durumunda bu grup çalıştırılır.)

71 Direkt İlk madde Ve Malzeme Giderleri

- 72 Direkt İşçilik Giderleri
- 73 Genel Üretim Giderleri
- 74 Hizmet Üretim Maliyeti
- 75 Araştırma Geliştirme Giderleri
- 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77 Genel Yönetim Giderleri
- 78 Finansman Giderleri

Bu uygulamada yardımcı defterlerde izlenecek Gider Çeşitleri 0-9 sayılı hesaplarda, Gider Yerleri ise 10-99 sayılı hesaplarda gösterildiği gibidir.

Bu bölümde yer alan Maliyet Hesap Gruplarının her biri defter-i kebir hesabı düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenir.

GİDER HESAPLARI:

Bu hesaplar; dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.

GİDER YANSITMA HESAPLARI:

Bu hesaplar, "fiili maliyetlerin" uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

FARK HESAPLARI:

Bu hesaplar, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak kalıntısı verebilir.

70 MALİYETİMUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

Bu grupta yer alan hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı:

Genel Muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve genel muhasebe tarafından tutulan hesaptır.

Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden ayrı izlendiği durumlarda maliyetlerle ilgili giderler genel muhasebe tarafından bu hesaba borç kaydedilir.

İşleyişi: Maliyetle ilgili tüm giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç, ilgili aktif ve pasif hesaplara alacak kaydedilir. Maliyet dönemleri sonunda maliyet muhasebesi tarafından genel muhasebeye bildirilen veriler bu hesabın alacağına, ilgili hesapların borcuna kaydedilir.

701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı:

Genel Muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve maliyet muhasebesi tarafından tutulan ve "700- Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderlerin, maliyet muhasebesince ilgili hesaplara aktarılmasını sağlayan hesaptır.

İşleyişi: Genel muhasebede "700- Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderler genel muhasebeden gelen belgeler doğrultusunda maliyet muhasebesinde bu hesabın alacağına, fonksiyonel gider hesaplarının borcuna kaydedilir. Maliyet muhasebesinden genel muhasebeye aktarılan tutarlar ise bu hesabın borcuna, ilgili fonksiyonel gider yansıtma hesaplarının alacağına kaydedilir.

71 DİREKTİLMADDE VE MALZEME GİDERLERİ

Bu grupta yer alan hesaplar, üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamulden ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar.

710. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri:

Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.

İşleyişi: *Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna, "150- İlk madde ve Malzeme Hesabı'nın alacağına kaydedilir. Eş zamanlı kayıt sistemi uygulayan işletmelerde giderlerin tahakkuk kaydının yapılmasını sağlamak üzere düzenlenen fişte, gider çeşidi ile gider yeri kodunun yazılması esastır.*

Hesapla ilgili yapılan düzeltmeler hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında hu hesap, "711- Direkt İlk madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

711. Direkt İlk madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı:

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "710- Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden hesaplanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında "151- Yarı Mamuller-Üretim Hesabı'na borç kaydedilir. Dönem sonlarında "710- Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

712. Direkt İlk madde ve Malzeme Fiyat Farkı:

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş, direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz fiyat farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz fiyat farkları bu hesabın borcuna, olumlu fiyat farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyet hesaplarına aktarılarak kapatılır.

713. Direkt İlk madde ve Malzeme Miktar Farkı:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz miktar farklarının kaydedildiği hesaptır. Olumsuz miktar farkları hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap ilgili stok ve satış maliyet hesaplarına aktarılarak kapatılır.

72 DİREKTİŞÇİLİK GİDERLERİ

Bu grup bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya verilebilen işçilik giderleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

720. Direkt İşçilik Giderleri Hesabı:

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.

721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı:

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "720- Direkt İşçilik Giderleri Hesabı'nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında "151- Yarı Mamuller Üretim Hesabı'na borç kaydedilir.

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde üretim yapılmayan işçilikler olağan durumlarda bu hesabın alacağı karşılığı "680- Çalışmayan Kısım Giderleri Hesabı'nın borcuna aktarılır.

722. Direkt İşçilik Ücret Farkları:

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt işçilik giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz ücret farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz ücret farkları bu hesabın borcuna, olumlu ücret farkları ise alacağına kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

723. Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz süre (zaman) farklarının kaydedildiği hesaptır.

Olumsuz süre farkları bu hesabın borcuna olumlu süre farkları ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Bu grup işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

730. Genel Üretim Giderleri:

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır.

Bu giderlerin;

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerekir.

Tahakkuk eden giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel üretim giderleri,

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, "730- Genel üretim Giderleri Hesabı'nın borcuna kaydedilen giderleri, bu hesabın alacağı karşılığı"151- Yarı Mamuller Üretim Hesabı" ile diğer aktif, gider ve zarar hesaplarına borç kaydedilir.

732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları:

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz bütçe farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları:

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz verimlilik farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları:

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz kapasite farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

Bu grup hizmet işletmeleri ile ilgilidir. Hizmet işletmelerinde 71, 72 ve 73 grupta yer alan hesaplar kullanılmaz. Bu hesaplar yerine bu gruptaki hesaplar

kullanılır. Hizmet işletmelerinin üretim maliyetlerinin izlenmesinde kullanılan hesaplar bu grupta yer alır.

740. Hizmet Üretim Maliyeti

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 tutarları bu hesabın alacağı karşılığı "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'nın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap "740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları:

Hizmet üretim maliyetlerinin fiili tutarları ile 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 Hesabına" aktararak kapatılır.

75. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ:

Bu grup araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri:

Üretime devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

751. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış araştırma ve geliştirme giderleri fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "750- Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı, sonuç hesaplarında "630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri" veya ilgili aktif hesaplara borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"yla kapatılır.

752. Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları:

Araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

Bu grup araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri:

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "761- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığı "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı"na devredilir.

Dönem sonlarında bu hesap, "760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

762. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı:

Pazarlama giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ:

Bu grup yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ:

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerin giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "771- Araştırma ve geliştirme Giderleri Yan-sıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel yönetim giderleri,

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nın borcuna kaydedilen giderleri hesabın alacağı karşılığı"632- Genel Yönetim Giderleri Hesabı'na borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı:

Fiili genel yönetim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba alınır ve dönem sonlarında "632- Genel Yönetim Giderleri Hesabı'na aktarılarak kapatılır.

78 FİNANSMAN GİDERLERİ:

Bu grupta işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz ve benzeri giderlerle, yansıtma ve fark hesapları yer alır.

780. Finansman Giderleri Hesabı:

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı:

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış finansman giderleri ile fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "780- Finansman Giderleri Hesabı'nın borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığında sonuç hesaplarındaki "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına borç kaydedilir.

782. Finansman Giderleri Fark Hesabı:

Finansman Giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış tutarları arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına aktarılarak kapatılır.

0-9 GİDER ÇEŞİTLERİ

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder.

Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılır. Gider çeşitleri hesaplarının sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılması mümkündür.

Gruplar içindeki gider çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken biçimde ayırımı işletmelerin kendi ihtiyaç ve inisiyatiflerine bırakılmıştır.

Gider çeşitleri hesaplarının kodlamasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınmıştır.

Gider hesapları grupları:

- 0 İlk madde ve malzeme*
- 1 İşçi ücret ve giderleri*
- 2 Memur ücret ve giderleri*
- 3 Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler*
- 4 Çeşitli giderler*
- 5 Vergi, resim ve harçlar*
- 6 Amortismanlar ve tükenme payları*
- 7 Finansman Giderleri*

0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıyla yaptırılan işleri kapsar.

1. İşçi Ücret ve Giderleri

İşletme faaliyetlerini yürütmek üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen, (Esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, S. Sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları kapsar.

2. Memur Ücret ve Giderleri

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetler gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb.. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

3. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri kapsar.

4. Çeşitli Giderler

Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri dava icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderler gibi giderler bu grupta yer alır.

5. Vergi, Resim ve Harçlar

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

6. Amortismanlar ve Tükenme Payları

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsar.

7. Finansman Giderleri

İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

Gider Çeşitleri Hesaplarının İşleyişi:

Eş zamanlı kayıt yöntemini uygulayan işletmelerde, giderler tahakkuk ettikçe ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken, aynı anda yardımcı defterlerdeki söz konusu çeşit hesaplarına da kaydedilir. Gider çeşitlerinin izlendiği yardımcı defter kayıtlarının gider yerlerini de gösterecek biçimde tutulması esastır.

10-99 GİDER YERLERİ

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şeması esas alınır.

Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir.

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri.

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplanması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir.

3.1.5.2. 7/B seçeneği hesap planı

Ticaret işletmeleri isteyen küçük hizmet işletmeleri ve isteyen küçük üretim işletmeleri giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular. Ticaret işletmeleri isteyen küçük hizmet işletmeleri ve isteyen küçük üretim işletmeleri giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular.

Bu uygulamada; giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşidi hesaplarından ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçerler. İsterlerse, eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek için de kullanarak yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu suretle gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarında izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir.

7/B seçeneğinde işletmeler 79 No.lu gruptaki maliyet hesaplarını kullanır.

Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

Çizelge 3.3. 7/B seçeneği hesap planı

7	MALİYET HESAPLARI (7/B SEÇENEĞİ)
79	Gider Çeşitleri
790	İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
791	İşçi Ücret Ve Giderleri
792	Memur Ücret Ve Giderleri
793	Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
794	Çeşitli Giderler
795	Vergi, Resim Ve Harçlar
796	Amortisman Ve Tükenme Payları
797	Finansman Giderleri
798	Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
799	Üretim Maliyet Hesabı

Hesapların İşleyişi:

Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 No.lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

Üretim ve Hizmet işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabının alacağı ile "799- Üretim Maliyet Hesabı'na ve "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "631- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri", "632- Genel Yönetim Giderleri", "66- Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına, "680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "799- Üretim Maliyet Hesabı", üretim işletmelerinde 151- Yarı Mamuller Üretim" ve "152- Mamuller" hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na devredilerek kapatılır.

Ticaret işletmelerinde ise dönem boyunca gider çeşitleri hesabının borcuna kaydedilen tutarlar, dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülerek sonuç hesapları arasında yer alan 630, 631, 632 hesapları ile 66- Finansman Giderleri Grubu" ilgili hesabının borcuna, "798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesaplarının alacağına yazılır. 798 ve 799 No.lu hesaplar dönem sonlarında karşılaştırılarak kapatılır (MSUGT, 1992).

3.1.6. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin belirlenme yöntemleri

Özellikle mal üreten işletmelerde olmak üzere mal ve hizmet üretiminde kullanılmak üzere hammadde veya sarf malzeme alınmaktadır. Birçok işletme üretimde ara vermemek ve sürekliliği sağlamak için stok bulundurmaktadır. Alınan bu ham madde ve malzemelerin fiyat değişimlerindeki etkilerinin üretime etkisine belirlemek, vergilendirmede gerçek maliyetlere ulaşmak için stoka giriş ve çıkışlarda stok kartları ile maliyetleri takip edilmektedir. Maliyet belirlemede aşağıdaki yöntemlerden herhangi biri uygulanabilmekte olup, hammaddenin temini aşamasındaki giderler hammadde fiyatına eklenebilmektedir. Bu giderler Vergi Usul Kanunu Madde 262'de belirlenmiştir(Akdoğan, 2012, Özel, 2010; Elitaş, 2010).

3.1.6.1. Ortalama maliyet yöntemi

Ortalama Maliyet yöntemi de kendi içinde hareketli ve ortalama maliyet yöntemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

- Hareketli ağırlıklı ortalama ve tartılı ortalama maliyet yöntemi

Bu yöntem uygulanırken her mal girişinden ve çıkışından sonra birim maliyetin yeniden hesaplanması gerekmektedir. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi her mal girişinden sonra yapılmakta olup, tartılı ortalama maliyet yönteminde ise belli dönemlerde (Gün, Hafta, Ay gibi) maliyet tekrar hesaplanmaktadır (Çetiner, 2010; Elitaş, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi

$$\text{Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Önceki Stok Tutarı} + \text{Yeni Girişlerin Tutarı}}{\text{Önce Dönem Miktarı} + \text{Yeni Giriş Miktarı}}$$

Tartılı ortalama maliyet yöntemi

$$\text{Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Dönem Sonu Stok Tutarı}}{\text{Dönem Sonu Stok Miktarı}}$$

- Basit ortalama maliyet yöntemi

Bu yöntemde her alıştan sonra veya belli dönemlerde ortalama maliyet belirleme yerine her çıkış işleminde ortalama maliyet belirlenmektedir (Gürsoy, 2009; Çetiner, 2010). **Örnek;**

TARİH	İŞLEM	BİRİM	BİRİM FİYAT	TOPLAM TUTAR	OLUŞAN ORTALAMA MALİYET
01.01.2013	GİRİŞ	1000	10,00 TL	10.000,00 TL	10,00 TL
10.01.2013	GİRİŞ	500	11,00 TL	5.500,00 TL	10,33 TL
12.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-800	10,33 TL	-8.264,00 TL	10,34 TL
15.01.2013	GİRİŞ	3000	11,50 TL	34.500,00 TL	11,28 TL
17.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-1200	11,28 TL	-13.536,00 TL	11,28 TL
31.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-1400	11,28 TL	-15.792,00 TL	11,28 TL
SON DURUM		1100		12.408,00 TL	11,28 TL

3.1.6.2. (FIFO- First in, First out) İlk giren ilk çıkar yöntemi

Bu yöntemde stoka ilk giren malzemenin ilk olarak üretime gittiği varsayılmaktadır. Burada önemli olan fiziki malın çıkışı değil fiyat olarak ilk giren fiyattan en son giren fiyata göre bir sıralamanın yapılmasıdır (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd. 2012; Gürsoy, 2009).

Örnek;

TARİH	İŞLEM	BİRİM	BİRİM FİYAT	TOPLAM TUTAR
01.01.2013	GİRİŞ	1000	10,00 TL	10.000,00 TL
10.01.2013	GİRİŞ	500	11,00 TL	5.500,00 TL
12.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-800	10,00 TL	-8.000,00 TL
15.01.2013	GİRİŞ	3000	11,50 TL	34.500,00 TL
17.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-200	10,00 TL	-2.000,00 TL
17.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-500	11,00 TL	-5.500,00 TL
SON DURUM		3000		34.500,00 TL

3.1.6.3. (LIFO- Last in, First out) İlk giren son çıkar yöntemi

Bu yöntemde FIFO'nun tersine yine fiziki malzeme dikkate alınmadan fiyat olarak en son giriş fiyatı dikkate alınmaktadır. Üretime gönderilen malzemenin fiyatı belirlenirken en son giriş fiyatından ilk giriş fiyatına doğru geriye dönük fiyatlandırma yapılmaktadır (Gürsoy, 2009; Çetiner, 2010; Elitaş, 2010; Akdoğan vd., 2012, Özel, 2010).

Örnek;

TARİH	İŞLEM	BİRİM	BİRİM FİYAT	TOPLAM TUTAR
01.01.2013	GİRİŞ	1000	10,00 TL	10.000,00 TL
10.01.2013	GİRİŞ	500	11,00 TL	5.500,00 TL
12.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-500	11,00 TL	-5.500,00 TL
12.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-300	10,00 TL	-3.000,00 TL
15.01.2013	GİRİŞ	3000	11,50 TL	34.500,00 TL
17.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-700	11,50 TL	-8.050,00 TL
SON DURUM		3000		33.450,00 TL

3.1.6.4. Yenileme maliyeti yöntemi (NIFO-Next in, Firs Out)

Bu yöntem uzman kurullarca destek bulmamış ve vergi yasalarında da yer verilmemiş bir yöntemdir. Bunun sebebi ise henüz gerçekleşmemiş bir fiyattan işlem yapılmasıdır. Mevcut girişlerin fiyatlarının dikkate alınmadığı bu yöntemde gerçek piyasa fiyatını uygulamak için piyasa fiyatının dikkate alınmakta ve dolayısıyla alınmayan bir malzemenin fiyatı kullanılmaktadır. Gerçek piyasa fiyatını yansıtsa bile işletme içindeki gerçek rakamlar dikkate alınmamaktadır (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Elitaş, 2010; Akdoğan vd., 2012; Gürsoy, 2009).

3.1.6.5. Standart maliyet yöntemi

Bu yöntemde giriş-çıkış ve kalanlar önceden belirlenen sabit bir fiyattan belirlenmektedir. Dönem içinde yapılan tüm işlemler bu yöntemle kayıt altına alınmakta ve dönem sonunda oluşan farklılıklar ilgili hesaplara aktararak kayıtlar kapatılır (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012; Elitaş, 2010; Gürsoy, 2009).

Örnek;

TARİH	İŞLEM	BİRİM	BİRİM FİYAT	TOPLAM TUTAR
01.01.2013	GİRİŞ	1000	10,00 TL	10.000,00 TL
10.01.2013	GİRİŞ	500	10,00 TL	5.000,00 TL
12.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-500	10,00 TL	-5.000,00 TL
12.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-300	10,00 TL	-3.000,00 TL
15.01.2013	GİRİŞ	3000	10,00 TL	30.000,00 TL
17.01.2013	ÜRETİME VERİLEN	-700	10,00 TL	-7.000,00 TL
SON DURUM		3000		30.000,00 TL

3.1.7. Direkt İşçilik giderleri

İşletmeler hizmet veya mal ne ürettiklerine bakılmaksızın iş gücüne ihtiyaç duymaktadırlar. İşçilik giderleri üretilen mal veya hizmetin bünyesine girip girmemelerine göre direkt işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşçilik giderlerinin işçi-işveren çatışmalarına sebep olmaması için amaçları ve çerçevesi iş kanunu ile belirlenmiştir. İşçilere ödenen ödenekler yani ücretler para veya benzeri yardımlar şeklinde gerçekleşmektedir. Ücretler;

- Kısa vadeli faydalar (Maaş, Ücret, Sigorta, Yıl İçindeki sosyal yardımlar vb.)
- Dönem sonu sağlanan faydalar (İşçinin ayrılmasından sonraki faydalar)
- Uzun vadeli faydalar (Uzun vadeli ücretli izinler, hizmet tazminatları, sakatlık tazminatları, ertelenmiş 1 yılı aşan tazminatlar)
- İşten çıkarma tazminatları
- Öz sermaye kaynaklı faydalar olarak belirlenmektedir(Özel, 2010)

Ödenecek ücretlerin belirlenmesi için oluşturulan ücret sistemleri ise; belirli zamanlara göre (Aylık, haftalık vb.), üretilen parça başına göre (zamana veya âdete bağlı), primli ücret gibi birçok ücret sistemi kullanılmaktadır. Bütün sistemlerde ise ortak nokta olarak dikkate alınması gereken üretilen malzemeye katılan işçilik giderinin belirlenmesidir (Çetiner, 2010; Akdoğan vd.2012, Özel, 2010; Kishalı ve Işıklılar, 1999)

3.1.8. Genel üretim giderleri

Genel üretim giderleri genel bir tanım olarak işletmenin üretime direkt olarak katılmayan tüm üretim giderlerini ifade etmektedir. Aynı zamanda endirekt üretim giderleri olarak da adlandırılmaktadır. Burada genel üretim giderlerinin diğer dönem giderleri olan Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Genel Yönetim Giderleri ve Finansman Giderlerinden ayrılması gerekmektedir. Genel Üretim Giderleri değişken, sabit, yarı değişken ve yarı sabit niteliktedir (Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

- Değişken genel üretim giderleri üretime üretilen malzemenin içine direkt girmese de oluşması için gereklidir. Üretilen miktar arttıkça bu tür giderlerde artış meydana gelmektedir. Üretim makinalarının tükettiği elektrik giderleri buna örnektir (Özel, 2010; Çetiner, 2010; Akdoğan vd., 2012).

- Sabit genel üretim giderleri ise üretilen ürünün adedine bağlı olmaksızın sabit niteliktedir. Amortismanlar, üretim tesisinin kira giderleri buna örnektir (Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

- Yarı değişken üretim giderlerine örnek olarak sabit gider olan kiralaraın dönem içinde zamlanarak fiyatının artması gösterilebilir (Akdoğan vd., Özel, 2010).

- Yarı sabit üretim giderlerine örnek olarak ise belirli bir seviyeye kadar sabit giden ve belirli bir seviyeden sonra sıçrayan giderler verilebilir. Örneğin üretime dolaylı olarak katılan su giderlerinin tonajının belirli bir rakamı aşmasından sonra birim fiyatının artmaktadır (Akdoğan vd., 2012; Çetiner, 2010; Özel, 2010).

3.1.9. Gider yerleri

Gider yerleri üretimin değişik safhalarında giderlerin birimler halinde toplandığı yerlerdir. Gider yerleri ayrıca maliyetlerin toplandığı maliyet merkezleri olarak da adlandırılmaktadır. Gider yerlerinde oluşan giderler belirli dönemler halinde dağıtımına tabi tutulmaktadır. Bir kumaş fabrikasında dokuma gider yeri, boyama gider yeri, finansman, araştırma ve geliştirme birimi gider yerlerine birer örnektir. Muhasebe sistemleri uygulama genel tebliğinde gider yerleri aşağıdaki gibi sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (Kışalı ve Işıklılar, 1999; Özel, 2010).

- Esas üretim gider yerleri,
- Yardımcı üretim gider yerleri,
- Yardımcı hizmet üretim gider yerleri,
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri,
- Yatırım gider yerleri,
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri,
- Genel yönetim gider yerleri.

3.1.10. Giderlerin gider yerlerine dağıtımı

Giderler, gider yerleriyle ilişkileri açısından iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar direkt olarak gider yerlerine aktarılabilen giderler ve dağıtım anahtarları aracılığıyla gider yerlerine yüklenebilen giderlerdir. Direkt ilk madde ve malzeme

giderleri ile direkt işçilik giderleri genellikle gider yerlerine doğrudan yüklenebilirler. Çünkü bu maliyetlerin hangi gider yerine ait olduğu bilinebilmektedir. Belirli bir gider yerinin değil de birçok gider yerini ilgilendiren ortak giderlerin, gider yerlerine dağıtımı ise daha zordur. Bu tür giderlerin ne kadarının hangi gider yerine ait olduğunu doğrudan doğruya tespit etmek mümkün değildir. Bu tür giderlerin gider yerlerine dağıtımında dağıtım anahtarlarından faydalanılmaktadır. Giderlerin gider yerlerine aktarılması üç aşamada gerçekleşmektedir. Birinci aşamada Direkt İşçilik ve Malzeme Giderleri Esas Üretim Gider Yerlerine direkt, endirekt giderler ise yardımcı gider yerleri ve esas üretim gider yerlerine dağıtım anahtarları ile aktarılmaktadır. İkinci aşamada ise yardımcı gider yerlerinde biriken toplamalar dağıtım anahtarları ile esas gider yerlerine aktarılmaktadır. Son olarak ise esas gider yerlerindeki giderler ürün, mamul veya hizmete aktarılmaktadır (Kishalı ve Işıklılar, 1999; Özel, 2010).

3.1.10.1. Dağıtım anahtarları

Maliyetler gider yerlerine ya direkt ya da endirekt olarak dağıtılır. Öncelikle belirlenmesi gereken giderlerin direkt mi, endirekt mi ürüne veya hizmete ekleneceğidir. Gider yerlerine direk olarak dağıtılabilecek iki direkt maliyet gideri vardır. Bunlar 710.Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile 720.Direkt İşçilik Giderleridir, bunlar dışındaki gider hesapları endirekt olarak gider yerlerine dağıtılmaktadır. Endirekt giderlerin dağıtımının yapılabilmesi için bir kritere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kritere ise dağıtım anahtarı adı verilmektedir. Endirekt giderlerin gider yerlerine dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarının seçimi maliyetleri doğru olarak yansıtabilmesi için büyük önem taşımaktadır. İlk aşamada giderin türüne göre dağıtım anahtarının belirlenmesi gerekmektedir (Kishalı ve Işıklılar, 1999). Kullanılacak dağıtım anahtarlarına örnek olarak aşağıdaki çizelge verilebilir.

Çizelge 3.4. Kullanılabilecek dağıtım anahtarları çizelgesi

Maliyet Çeşitleri Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları	
Maliyet Çeşitleri	Dağıtım Ölçüleri
Endirekt İlk Madde Malzeme Gid.	Endirekt Malzeme Tutarı / D.İ.M.M.Tutarı
Endirekt İşçilik Giderleri	Direkt İşçilik Saati / Tahmini Yüzdeler
Memur Ücret ve Giderler	Tahmini Yüzdeler
Elektrik	Kws
Isınma	Radyatör Sayısı
Su	m3
Doğalgaz	m3
Haberleşme	Telefon Sayısı
Bakım-Onarım	Bakım Malzemesi, Makine Sayısı, Onarım Saati
Yemek	İşçi Sayısı
Sağlık	Personel Sayısı
Duran Varlık Sigortası	Yatırım Değerleri
Amortismanlar	Ürün Adedi
Kiralar	m2
Temizlik	m2
Bilgi İşlem	Bilgisayar Sayısı, Yazılım Sayısı

3.1.10.2. Birinci dağıtım

Birinci dağıtımda direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri esas üretim gider yerine direkt olarak aktarılmaktadır. Ayrıca en direkt giderlerden esas üretim gider yerlerine direkt aktarılacak bir pay var ise bu aşamada esas üretim gider yerlerine aktarılmakta, kalan endirekt giderler ise yardımcı gider yerlerinde toplanmaktadır (Akdoğan vd., 2012; Özel, 2010).

3.1.10.3. İkinci dağıtım

Üretim giderlerinin dağıtımının ikinci aşamasında ise, birinci aşamada yardımcı maliyet merkezlerinde toplanan genel üretim giderleri, esas üretim maliyet merkezlerine aktarılır. Bu dağıtımın sonunda dönem içinde oluşan genel üretim maliyetlerinin tamamı, üretimin fiilen gerçekleştiği esas üretim gider yerlerine aktarılmış olmaktadır. En direkt üretim giderlerinin dağıtımının en önemli amacı ortaya çıkan genel üretim giderlerinden mamullere pay vermek ve mamul maliyetini doğru olarak belirlemektir. Yardımcı maliyet merkezleri,

mamullerin üretilebilmesi için destek hizmeti sunan; yemekhane, kalite kontrol, bilgi-işlem, revir, sosyal tesis, bakım onarım ve enerji merkezi gibi işletme birimleridir. Bu birimler bizzat ürünün içine ve üretimine katılmasa da üretimin sürmesi için gerekli olan birimlerdir. İkinci dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarı ile esas üretim gider yerlerinin yardımcı hizmet gider yerlerinden ne ölçüde faydalandığı belirlenmektedir. İşletmenin faaliyet yapısına göre birçok gider dağıtım yöntemi bulunmaktadır (Akdoğan vd., 2012; Özel, 2010). Bunlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

- Basit (Doğrudan, Direkt) dağıtım yöntemi;

Bu yöntemde maliyeti dağıtılacak yardımcı gider yerlerinin gerek kendisine gerekse diğer yardımcı maliyet merkezlerine sundukları hizmet miktarları dağıtımda dikkate alınmamaktadır. Her yardımcı gider yerinin bakiyesi direkt olarak dağıtım anahtarı ile esas üretim gider yerlerine aktarılmaktadır. Yardımcı gider yerlerinin kendi aralarında birbirlerine sunduğu hizmetler dikkate alınmamaktadır. Bu durum esas üretim yerlerinde biriken rakamların değişmesine sebep olmaktadır. Örneğin yemekhane ve bakım onarım yardımcı gider yeri olan bir işletmede bakım onarım biriminin yemek giderleri dikkate alınmamakta bütün yemek giderleri direkt esas üretim gider yerlerine aktarılmaktadır (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

- Kademeli dağıtım yöntemi;

Bu yöntemde ise yardımcı gider yerleri birbirlerinden pay almaktadır. Dağıtım sırasında en fazla birime hizmet sunan yardımcı gider yerinden başlamak ve kendisine pay almamak üzere esas gider yerlerine ile yardımcı gider yerlerine dağıtım yapılır. Bu yöntemde dağıtımı yapılan yardımcı hizmet gider yeri kendisinden sonra gelecek olan yardımcı gider yerlerinden pay almamaktadır. Buda dağıtım sonucunun doğruluğunun sapmasına sebebiyet vermektedir. Sıra ile yapılan dağıtım sonunda bütün giderler esas üretim gider yerlerinde toplanmış olur (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

- Planlı dağıtım yöntemi;

Bu yöntem önceki iki yönteminin açıklarının kapatıldığı bir yöntem durumundadır. Yardımcı hizmet gider yerleri de birbirlerinden pay almakta ve böylelikle esas üretim gider yerlerine aktarılmaktadır. Buda esas üretim gider

yerlerinde oluşan bakiyelerin daha doğru olmasını sağlamaktadır (Akdoğan vd., 2012; Çetiner, 2010; Özel, 2010).

- **Matematiksel dağıtım yöntemi;**

Bu yöntemde yardımcı gider yerlerinin bir birleri ile olan ilişkileri yüzdeler ile belirlenir ve bir matematiksel denklem oluşturulur. Bu yüzdeler ile yardımcı gider yerlerindeki tutarlar, kendi aralarında, esas üretim yerlerine, hizmet üretim yerlerine ve dönem giderlerine aktarılır (Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012; Çetiner, 2010).

- **Faaliyet tabanlı dağıtım yöntemi;**

Bu yöntemde yardımcı gider yeri esas gider yeri ayrımı yapılmamaktadır. Bütün gider yerleri esas gider yeri olarak dikkate alınmaktadır. Direkt İlk Madde ve Malzeme giderleri hariç tüm giderler genel üretim gideri olarak dikkate alınmaktadır. Oluşan giderler bir dağıtım anahtarı ile faaliyet birimlerine dağıtılmaktadır. Maloluşlar genelde birim sayısına göre belirlenmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012; Cömert Ersen, 2011).

- **Standart dağıtım yöntemi;**

Esnek bütçe varsayımına dayanan bu sistemde öngörü dikkate alınmaktadır. Olması gereken rakamlar ile maliyet belirlenmekte daha sonra sonuçlar ile tahminler karşılaştırılmaktadır. Çıkan farkların sebebi araştırılır. Ortaya çıkan sapmalar daha sonra düzeltme kayıtları ile öngörüler revize edilir. Dağıtım ölçekleri olarak ise diğer sistemlerde kullanılan ölçekler esas alınmaktadır (Çetiner, 2010; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

3.1.10.4. Üçüncü dağıtım

Üçüncü ve son aşamada, esas gider yerlerinde toplanan maliyetlerin, ürün veya hizmete dağıtılması gerçekleştirilir. Eğer bir işletme tek ürün veya hizmet üretiyorsa dağıtımaya gerek yoktur, bütün giderler o ürün veya hizmete yüklenecektir. Birden fazla ürün üreten işletmelerde ise yine dağıtım anahtarları ile maliyetler ürünlere yüklenecektir. Bunun için kullanılabilecek yükleme anahtarları, hacim ile ilgili ölçülerdir. Bunlar; üretim miktarı, direkt ilk madde ve

malzeme miktarı, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti ya da bu maliyetin bir yüzdesi, direkt işçilik saatleri, direkt işçilik maliyeti ya da bu maliyetin bir yüzdesi ve makine saatleri gibi anahtarlardır. Anahtar seçilirken esas gider yerlerinde oluşan maliyetlerin en doğru şekilde mamule yansıtacak anahtarın tercih edilmesi gerekmektedir. Hizmet ağırlıklı işletmelerde direkt işçilik giderleri, teknik işletmelerde makine süreleri, ve ürünlerde ise direkt ilk madde ve malzemeler dağıtım anahtarı olarak seçilebilir (Çetiner, 2010; Akdoğan vd., 2012).

3.1.11. Maliyet hesaplama yöntemleri

Maliyetlerin hesaplanmasında üretimin biçimi, zaman, üretimin kapsamı, işletme büyüklüğü önem taşımaktadır. Bu sebeple yukarıdaki işletme ve üretim tekniği özellikleri dikkate alınarak maliyet belirleme yöntemi seçilmelidir (Çetiner, 2010; Özel, 2010)

3.1.11.1. Evre maliyet sistemi

Hizmet veya mamul üretilmesine bakılmaksızın üretim farklı aşamalardan geçmektedir. Her üretim aşaması farklı bir esas üretim gider yeri niteliğindedir. İlk aşamada oluşan ürün yarı mamuldür ve bir sonraki aşamanın ilk madde ve malzemesi niteliğindedir. Eğer ikiden fazla aşama varsa üretim bu şekilde devam eder. Buna örnek olarak pamuktan iplik üretilmesi, iplikten kumaş üretilmesi, kumaştan elbise üretilmesi verilebilir. Her aşamada üretilen mamul miktarı belirlenir ve kalan malzemelerin tamamlanma dereceleri hesaplanır (Akdoğan vd., 2012; Özel, 2010; Çetiner, 2010).

3.1.11.2. Sipariş maliyet sistemi

Bu yöntemde üretim partilere göre yapılmaktadır. Her parti de oluşan maliyetler ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Örneğin sipariş üzerine tekne yapılması buna verilebilecek en güzel örneklerdendir. Her sipariş farklı bir üretim yeri niteliğindedir ve sipariş maliyet kartları ile maliyetler kayıt altına alınır. Ayrıca İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi, İşçilik Zaman Kartı, Genel Üretim giderleri dağıtım tablosu tutulur (Akdoğan vd., 2012; Çetiner, 2010; Özel, 2010; Gürsoy, 2009).

3.1.11.3. Birleşik ürün maliyetlendirmesi

Bu yöntemin kullanılmasındaki amaç benzer özellikte ve birbirinden ayrılmayan ürünlerin maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanmasıdır. Birleşik ürünlerde her safhada tamamlanma süreçleri, ürünlerin tamamlanıp ayrılmaları noktaları aynıdır. Tamamlanmamış ürünler ise tamamlanmaları dereceleri ile birleşik maliyet giderlerinden pay alırlar. Birleşik maliyet giderlerinin dağıtımında üretilen ürün veya hizmetin durumları dikkate alınmaktadır (Gürsoy, 2009; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012).

3.1.11.4. Değişken maliyet yöntemi

İşletmenin giderleri genel olarak üç grupta toplanabilir, bunlar; sabit giderler, değişken giderler ve karma giderlerdir. Sabit giderler üretim artsa veya azalsa dahi sabit kalan giderlerdir, örneğin kira ve amortismanlar. Değişken giderler ise üretimin artış veya azalışına göre değişiklik gösteren giderlerdir, örneğin hammadde, işçilik. Karma giderler ise yarı sabit yarı değişken giderlerdir, örneğin suyun hammadde olarak kullanıldığı bir işletmede su kullanımının belli bir tonajı geçtikten sonra birim fiyatın artması gösterilebilir. Değişken maliyet yöntemi diğer maliyet yöntemleri üzerine uygulanabilir. Bu yöntemde değişken giderler maliyete eklenmekte, sabit giderler ise dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Eğer tüm giderler yani, sabit+değişken+karma giderlerin tamamı maliyete ilave edilirse bu sisteme “Tam Maliyet Yöntemi” diye adlandırılmaktadır (Özel, 2010; Çankaya, 2010).

3.1.11.5. Standart maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemi; maliyetlerin geleceğe yönelik olarak maliyetlerin çeşitli verilere dayanarak önceden belirlenen standart maliyetlere göre belirlendiği, daha sonra fiili maliyetler ile karşılaştırıldığı ve sapmaların kayıtlar ile düzeltildiği yöntemdir. Sabit standart maliyetler, cari standart maliyetler ve ideal standart maliyetler olarak üç alt grubu bulunmaktadır (Özel, 2010; Çankaya, 2010).

3.1.11.6. Faaliyet tabanlı maliyet belirleme

Son yıllarda rekabetin bir unsuru olan maliyetler önem kazanmış ve değişik maliyet belirleme yöntemleri uygulamaya konulmuştur. Bunların en

önemlilerinden birisi ise Faaliyet Tabanlı Maliyet Belirleme yöntemidir. Değişen günümüz şartlarında eski maliyet sistemlerinin yetersiz kalması sonucu ortaya atılmış yeni bir maliyet kayıt sistemidir. Bu yöntemin özelliği ise her bir faaliyet giderinin faaliyet havuzunda toplanması ve her maliyet havuzu için dağıtım anahtarının ayrı ayrı seçilmesidir. Bu sistemde gider yerleri faaliyet havuzları olarak esas alınmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyet belirlemede sırası ile üretimi birim seviyesinde, parti seviyesinde, mamul seviyesinde ve tesis seviyesinde incelemektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Özel, 2010; Akdoğan vd., 2012; Gürsoy, 2009).

3.2. Hizmet Üretim Maliyeti ve Özellikleri

Hizmet sektörü dünya ve Türkiye ölçeğinde sanayi sektörünün önüne geçmiştir. TOBB'un 2011 yılında yayınladığı Ekonomik raporda TÜİK verilerine göre sektörler bazında GSYİH içindeki paylar aşağıdaki gibidir;

Çizelge 3.5. Sektörlerin Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla İçindeki Payları

<i>SEKTÖRLER</i>	<i>2011</i>		<i>2012</i>
	<i>PROGRAM HEDEFİ</i>	<i>GERÇEKLEŞEN</i>	<i>PROGRAM HEDEFİ</i>
<i>TARIM</i>	7,50	8,10	8,20
<i>SANAYİ</i>	19,60	20,10	19,10
<i>HİZMET</i>	72,90	71,80	72,70
<i>GSYİH</i>	100,00	100,00	100,00

Yukarıdaki çizelgede de görüldüğü gibi hizmet sektörü ülke ekonomisi içinde çok ciddi bir pay sahibidir. Böyle bir sektörün ürettiği hizmet türü ne olursa olsun ekonomik bir faaliyet içeriyorsa maliyetlerinin incelenmesi gerekmektedir. 01.01.1994 yılında yürürlüğe giren “Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nde” sadece hizmet sektörünü dikkate alarak “740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI” hesap planlarına eklenmiştir. Diğer maliyet hesaplarında olduğu gibi hizmet maliyet muhasebesinin de amacı üretilen hizmetlerin mal oluşlarını belirlemek, yönetim kararlarına yardımcı olmak, vergilendirmede doğru sonuca ulaşmaktır (Özel, 2010).

Tek düzen hesap planında Hizmet üreten işletmelerin kullanımına ayrılmış olan hesap 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabıdır. Genel olarak bir

maliyet hesap planı oluşturulmak isteniyorsa örneğin aşağıdaki gibi bir hesap planı oluşturulmalıdır.

Çizelge 3.6. Örnek Hizmet Maliyet Hesap Planı

HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
740 10	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	
	740 10 01	KİTAPLAR
	740 10 02	DERGİLER
740 20	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	
	740 20 01	TAM ZAMANLI EĞİTİCİ ÜCRETLERİ
	740 20 02	EK DERS ÜCRETLİ EĞİTİCİ ÜCRETLERİ
740 30	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
	740 30 01	KİRA GİDERLERİ
	740 30 02	AMORTİSMAN GİDERLERİ
	740 30 03	ELEKTİRİK GİDERLERİ
	740 30 04	LABARATUAR GİDERLERİ
	740 30 05	SU GİDERLERİ
	740 30 06	YEMEK GİDERLERİ
	740 30 07	SERVİS GİDERLERİ
	740 30 08	KIRTASIYE GİDERLERİ

Dönem sonunda ortaya çıkan maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak kapatır. Hizmet eğitim maliyeti hesabına kullanabilecek sektörler arasında eğitim, sağlık, turizm, güvenlik, temizlik vb. birçok sektör örnek gösterilebilir.(Altuğ, 2006; Özel, 2010)

4. ÖZEL ÖĞRETİM KURUMUNDA ÖRNEK UYGULAMA VE BİR ANKET ÇALIŞMASI

Çalışmanın araştırma bölümünde görüldüğü üzere hizmet ekonomisi ülkemiz bütçesinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Buna rağmen bu kadar büyük bir bütçenin kontrolünün tam olarak sağlıklı bir şekilde sağlanamadığı düşünülmektedir. Bu kadar önemli ve gelecek vaat eden bir sektörün daha incelenmesi gerekmektedir. Ölçsüz, plansız yatırımların, fiyatlandırma ve promosyonların önüne geçilmeli sektör teknik anlamda desteklenmelidir. Burada en büyük sorumluluk yine sektör sahip ve yöneticilerine düşmektedir. Etkin bir maliyet tespiti, sağlıklı bir fiyatlandırma, pazarlama politikası eğitim kalitesi ile birleştirilmeli ve ülkemizin OECD ülkeleri ile arasındaki eğitim açığına kapatma desteği sağlanmalıdır.

Çalışmanın bu bölümünde örnek bir özel öğretim kurumunun hizmet üretim maliyetinin geleneksel maliyet tespit yöntemleri ile hesaplanmış ve sonrasında özel eğitim kurumlarının maliyet muhasebesine bakış açılarının anlaşılması, gelişme isteklerinin izlenmesi, bilgiye açıklık derecelerinin belirlenebilmesi için bir anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

4.1. Örnek Bir Eğitim Kurumunda Hizmet Maliyet Tespiti

Örnek kurum olarak İzmir’de faaliyet gösteren bir vakıf üniversitesi seçilerek geleneksel maliyet belirleme yöntemleri ile maliyetlerin sağlıklı olarak tespit edilebilirliği araştırılmıştır. Üniversite ücretlerini fakülteler bazında belirlemiştir ve maliyetlerde hesaplanırken esas üretim gider yerleri olarak fakülteler dikkate alınmıştır. Üniversite bünyesinde;

- Hukuk Fakültesi
- Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi
- İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
- Fen Edebiyat Fakültesi
- Meslek Yüksek Okulu
- Hazırlık Sınıfı bulunmaktadır.

Üniversite kayıtlarında özel hesap dönemini tercih etmiş olup çalışmada kullanılan hesap dönemi 01.09.2011 ile 31.08.2012 tarihleri arasındadır. Üniversitenin belirlemiş olduğu eğitim fiyatları yıllık olarak hesaplanmıştır.

Ücretler fakülteler, hazırlık bölümü, öğrencilerin kayıt yılları ve uyuşuna göre değişiklik göstermektedir.

- Hukuk Fakültesi	: 14.750 TL
- Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	: 13.750 TL
- İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	: 12.750 TL
- Fen Edebiyat Fakültesi	: 12.750 TL
- Meslek Yüksek Okulu	: 7.000 TL
- Hazırlık Okulu	: 12.000 TL
- Yabancı Öğrenci	: 9.000 TL

Baz alınan eğitim döneminde (2011-2012) öğretim gören öğrencilerin sayısal bilgileri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Çizelge 4.1. Eğitim Kurumunun 2011-2012 Dönemi Öğrenci Sayıları

FAKÜLTELER	TOPLAM ÖĞRENCİ SAYISI	HAZIRLIK OKUYAN	YABANCI UYRUKLU ÖĞRENCİ	T.C. UYRUKLU ÖĞRENCİ
HUKUK FAKÜLTESİ	217	0	3	214
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ	674	268	82	324
MÜH. VE MİMARLIK FAKÜLTESİ	763	302	72	389
FEN EDEBİYAT FAKÜLTESİ	122	65	3	54
MESLEK YÜKSEKOKULU	644	0	2	642
	2420	635	162	1623

Çizelge 4.2. Eğitim Kurumunun Birimlere Göre Personel Sayıları

Çalışanların Birimlere Göre Dağılımları	
Bölüm	Sayı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	59
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	42
Meslek Yüksekokulu	31
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	39
Hukuk Fakültesi	21
Fen-Edebiyat Fakültesi	10
Kütüphane	2
Öğrenci İşleri	4
İdari Personel	42

Eğitim kurumu kayıtlarında eğitim hizmetinden dolayı oluşan maliyetler ile diğer yönetim faaliyetlerinden oluşan giderleri ayırmıştır. Kurumun maliyet kayıtları çizelge 4.2.'de verilmiştir. Giderler içinde ilk madde ve malzeme hesabı kullanılmamış, gerekçesi olarak ise ilk madde ve malzeme olarak kullanılan kalemlerin küçük rakamlar teşkil etmesinden dolayı kırtasiye grubu içinde yer almasıdır. Ayrıca kurum bünyesinde yer alan öğrenci yurdunun giderleri de ayrıca kayıtlarda izlenmiştir. Çalışmanın konusunu eğitim faaliyetlerinin maliyetinin tespiti oluşturduğu için yurt için bir çalışma yapılmamıştır. Kurum kayıtlarını yaparken kendi içinde ücretleri farklı bordrolar ile izlemiş, yönetim ve eğitimin ortak giderlerinde ise yüzde, oda sayısı, klima sayısı, m2 gibi ölçeklendirmeler kullanmıştır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda eğitim kurumu ücretlerini fakülteler ölçüsünde belirlemesinden dolayı maliyetler fakülteler bazında belirlenecektir. Kullanılabilecek dağıtım anahtarları olarak, akademisyen sayısı, bordrolar, öğrenci sayısı, kullanılan oda sayıları düşünülmüştür.

Çizelge 4.3. Eğitim Kurumunun 2011-2012 Dönemi Maliyetleri

01.09.2011 - 31.08.2012 ARASI MİZAN MALİYET HESAP BAKİYELERİ		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	14.212.595,68 TL
740 10	DİREKT EĞİTİM-ÖĞRETİM GİDERLERİ	11.660.350,06 TL
740 10 01	Akademik Personel Ücret Giderleri	10.577.737,47 TL
740 10 02	Akademik Personel Bilimsel Yayın Teşvik Gid.	104.262,59 TL
740 10 03	Akademik Personel Yemek Giderleri	206.617,19 TL
740 10 04	Veri Tabanı Lisans Kiralama Giderleri	51.582,56 TL
740 10 05	Öğrenci Başarı Bursu Giderleri	101.250,00 TL
740 10 06	İndirim Konusu Yapılamayan KDV	367.985,25 TL
740 10 07	Öğrenci Etkinlik Giderleri	250.915,00 TL
740 20	GENEL HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	2.552.245,62 TL
740 20 01	Eğitim Kırtasiye Giderleri	16.325,00 TL
740 20 02	Eğitim Fotokopi ve Baskı Giderleri	87.776,00 TL
740 20 03	Elektrik ve Jeneratör Yakıt Giderleri	352.435,58 TL
740 20 04	Telefon ve İnternet Giderleri	97.256,00 TL
740 20 05	Su Giderleri	44.274,56 TL
740 20 06	Öğrenci Ring Giderleri	359.055,46 TL
740 20 07	Eğitim Temizlik Giderleri	1.052.561,15 TL
740 20 08	Eğitim Araç Gereç Tamir Giderleri	97.358,65 TL
740 20 09	Kütüphane ve Dokümantasyon Giderleri	63.675,44 TL
740 20 10	Revir Giderleri	9.775,10 TL
740 20 11	Güvenlik Giderleri	371.752,68 TL
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD.	13.773,80 TL
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞIT	2.403.861,52 TL
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.058.529,52 TL
770 10	İDARİ PERSONEL GİDERLERİ	1.810.275,26 TL
770 10 01	Üst Yönetim Giderleri	47.035,84 TL
770 10 02	İdari Personel Ücret Gide	1.690.966,75 TL
770 10 03	İdari Personel Yemek Gide	72.272,67 TL
770 20	DİĞER GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	239.193,00 TL
770 20 01	Müşavirlik Giderleri	8.301,00 TL
770 20 02	Kırtasiye ve Basılı Yayın Giderleri	60.006,00 TL
770 20 03	Fotokopi ve Baskı Giderleri	3.508,88 TL
770 20 04	Kültürel Sportif Faaliyet Giderleri	1.458,62 TL
770 20 05	Noter Giderleri	2.489,83 TL
770 20 06	Ab.Eg.Gen.Pr.Mer.Msk.	163.428,67 TL
770 30	YÜRÜTME GİDERLERİ	1.698.878,99 TL
770 30 01	Elektrik ve Jeneratör Yak	206.306,50 TL
770 30 02	Telefon ve İnternet Gider	85.076,87 TL
770 30 03	Su Giderleri	30.092,40 TL

770 30 04	Ulaşım ve Seyahat Giderle	293.772,64 TL
770 30 05	Nakliye ve Kargo Giderler	61.676,26 TL
770 30 06	Sigorta Giderleri	54.483,91 TL
770 30 07	Kira Giderleri	177.074,50 TL
770 30 08	Temizlik Giderleri	185.746,09 TL
770 30 09	Çeşitli Vergi ve Harç Gid	15.274,14 TL
770 30 10	Tamir Bakım Giderleri	19.281,37 TL
770 30 11	Amortisman dışı S.Kıymet A	127.658,31 TL
770 30 12	Taşıt Yakıt Giderleri	106.041,11 TL
770 30 13	Rektörlük İkram Giderleri	100.872,32 TL
770 30 14	Diğer Yürütme Giderleri	235.522,57 TL
770 40	TUBİTAK PROJE GİDERLERİ	92.664,76 TL
770 50	KIZ ÖĞRENCİ YURDU	157.929,83 TL
770 50 01	Personel Giderleri	47.224,02 TL
770 50 02	Genel Giderler	55.768,71 TL
770 50 03	Yemek Bedeli	14.676,92 TL
770 50 04	Hizmet Bedeli	1.467,50 TL
770 50 05	Temizlik Giderleri	15.646,60 TL
770 50 06	Elektrik Giderleri	22.633,18 TL
770 50 07	Telefon ve İnternet Giderleri	512,90 TL
770 60	İZKA PROJE GİDERLERİ	8.849,47 TL
770 60 01	Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	15.849,47 TL
770 80	YAZ OKULU	738,21 TL
770 80 01	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	738,21 TL
770 90	BAĞIŞ GİDERLERİ	50.000,00 TL
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	2.296.108,84 TL

4.1.1. Maliyet tespiti ve aşamaları

Çalışmanın bu bölümünde eğitim hizmetinin maliyetini oluşturan kalemler tek tek belirlenen dağıtım anahtarları ile esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Her kalemde maliyetin türüne göre farklı dağıtım anahtarı ayrıca belirlenmiş ve aşağıda belirtilen esas üretim gider yerlerine dağıtımlar gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

Eğitim kurumunun belirlenen esas üretim gider yerleri;

- Hukuk Fakültesi
- Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi
- İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
- Fen Edebiyat Fakültesi

- Meslek Yüksek Okulu
- Hazırlık Sınıfı

Yardımcı üretim gider yerleri;

- Bilgi işlem
- Kütüphane
- Öğrenci İşleri

4.1.1.1. Akademik personel maaş, sigorta ve vergi giderleri

Eğitim hizmetinde bulunan akademisyen ve öğretimcilerin sabit maaşları, sigorta ödemeleri, vergi ödemeleri, ek ders ve ikramiye ödemeleri bu hesap grubu altında toplanmıştır. Kurum net maaş üzerinden ödeme yapmakta olup vergi ve sigorta giderlerini kendisi üstlenmektedir. Bordrolardan alınan bilgilere göre toplam ücret ve sigorta giderlerinin %14'ünü idari personel maaşından oluşmaktadır. Geri kalan %86'lık bölümü oluşturan eğitim ücret, sigorta ve vergilerin dağılımı aşağıda verilmiştir. Esas üretim gider yerlerinin belli olan ücret, sigorta ve vergi giderleri direkt giderler olup esas üretim gider yerlerine yüklenmiştir. Bu kalemde esas üretim gider yerlerinin dışında yardımcı hizmet gider yerleri de bulunmaktadır.

4.1.1.2. Maaşların dağıtımı:

Maaşların esas üretim gider yerlerine dağıtımında bordrolardan alınan rakamlar kullanılmıştır. Yardımcı üretim gider yerleri olan Öğrenci İşleri ve Kütüphanede oluşan rakamların dağıtımı yapılırken dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı seçilmiştir. Bunun nedeni ilgili hizmetlerden faydalanan kişilerin ortak noktası ise öğrenci başına verilen hizmetlerdir.

Çizelge 4.5. Maaşların dağıtımı

MAAŞLARIN DAĞITIMI									
	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ						YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		Toplam
	Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	Meslek Yüksekokulu	İktisadi ve İdari Bilimler F.	Hukuk Fakültesi	Fen-Edebiyat Fakültesi	Öğrenci İşleri	Kütüphane	
1.DAĞITIM	1.729.147,63	1.760.006,32	743.462,42	1.577.689,85	599.623,72	375.578,94	67.564,92	29.760,64	6.882.834,42
ÖĞRENCİ SAYISI	635	461	644	406	217	57	0	0	2.420
ÖĞRENCİ İŞLERİ MAAŞ DAĞITIMI	17.728,81	12.870,84	17.980,09	11.335,27	6.058,51	1.591,41			
KÜTÜPHANE MAAŞ DAĞITIMI	7.809,09	5.669,28	7.919,77	4.992,90	2.668,62	700,97			
TOPLAM	1.754.685,54	1.778.546,43	769.362,28	1.594.018,02	608.350,84	377.871,31			6.882.834

4.1.1.3. Sigorta giderlerinin dağıtımı

Sigortaların esas üretim gider yerlerine dağıtımında bordrolardan alınan rakamlar kullanılmıştır. Yardımcı üretim gider yerleri olan Öğrenci İşleri ve Kütüphanede oluşan rakamların dağıtımı yapılırken dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı seçilmiştir. Bunun nedeni ilgili hizmetlerden faydalanan kişilerin ortak noktası ise öğrenci başına verilen hizmetlerdir.

Çizelge 4.6. Sigortaların dağıtımı

SGK GİDERLERİNİN DAĞITIMI									
	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ						YRD.GİDER YERLERİ		Toplam
	Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	Meslek Yüksekokulu	İktisadi ve İdari Bilimler F.	Hukuk Fakültesi	Fen-Edebiyat Fakültesi	Öğrenci İşleri	Kütüphane	
SGK İŞÇİ PAYI	299.075,40	271.198,37	124.167,96	231.346,56	67.654,13	47.994,95	11.388,97	5.819,97	1.058.646,31
SGK İŞV. PAYI	436.049,72	406.415,89	190.595,44	376.468,32	116.248,48	91.129,45	18.936,77	8.106,28	1.643.950,35
İŞSİZLİK İŞÇİ PAYI	20.562,67	18.193,51	8.145,17	14.627,95	3.928,48	2.431,68	687,47	415,78	68.992,72
İŞSİZLİK İŞV. PAYI	41.125,98	36.389,44	16.289,57	29.257,30	7.858,23	4.863,62	1.374,68	831,32	137.990,14
1.DAĞITIM	796.813,77	732.197,22	339.198,14	651.700,14	195.689,32	146.419,70	32.387,89	15.173,35	2.909.579,52
ÖĞRENCİ SAYISI	635	461	644	406	217	57	0	0	2.420
ÖĞRENCİ İŞLERİ MAAŞ DAĞITIMI	8.498,48	6.169,76	8.618,93	5.433,67	2.904,20	762,86			32.387,89
KÜTÜPHANE MAAŞ DAĞITIMI	3.981,44	2.890,46	4.037,87	2.545,61	1.360,59	357,39			15.173,35
TOPLAM	809.293,69	741.257,44	351.854,93	659.679,42	199.954,11	147.539,94			2.909.579,52

4.1.1.4. Gelir vergisi giderlerinin dağıtımı

Kurum iş sözleşmelerini net ödeme üzerinden yaptığı için ortaya çıkan sigorta prim ve vergi bedellerini kendisi yüklenmektedir. Gelir vergisi ödemelerinin de esas üretim gider yerlerine dağıtımında bordrolardan alınan rakamlar kullanılmıştır. Yardımcı üretim gider yerleri olan Öğrenci İşleri ve Kütüphanede oluşan rakamların dağıtımı yapılırken dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı seçilmiştir. Bunun nedeni ilgili hizmetlerden faydalanan kişilerin ortak noktası ise öğrenci başına verilen hizmetlerdir.

Çizelge 4.7. Gelir vergisi ödemelerinin dağıtımı

GELİR VERGİLERİNİN DAĞITIMI									
	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ						YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		Toplam
	Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	Meslek Yüksekokulu	İktisadi ve İdari Bilimler F.	Hukuk Fakültesi	Fen-Edebiyat Fakültesi	Öğrenci İşleri	Kütüphane	
1.DAĞITIM	184.278,87	186.720,21	71.016,62	163.934,63	66.875,93	37.112,61	12.030,82	5.300,37	727.270,06
ÖĞR.SAYISI	635	461	644	406	217	57	0	0	2.420
ÖĞRENCİ İŞLERİ MAAŞ DAĞITIMI	3.156,85	2.291,82	3.201,59	2.018,39	1.078,80	283,37			12.030,82
KÜTÜPHANE MAAŞ DAĞITIMI	1.390,80	1.009,70	1.410,51	889,24	475,28	124,84			5.300,37
TOPLAM	188.826,52	190.021,73	75.628,72	166.842,26	68.430,00	37.520,83			727.270,06

4.1.1.5. Ücret Damga vergisi giderlerinin dağıtımı

Ücrete bağlı diğer ödemelerde olduğu gibi yine ücrete bağlı olan damga vergisinin dağıtımında da aynı yöntemler izlenmiştir. Kütüphane ve öğrenci işleri hizmetlerinden faydalanan kişilerin öğrenciler olmasından dolayı dağıtım anahtarı olarak yine öğrenci sayısı uygulanmıştır.

Çizelge 4.8. Damga vergisi ödemelerinin dağıtımı

DAMGA VERGİSİ ÖDEMELERİNİN DAĞITIMI									
	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ						YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		Toplam
	Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	Meslek Yüksekokulu	İktisadi ve İdari Bilimler F.	Hukuk Fakültesi	Fen-Edebiyat Fakültesi	Öğrenci İşleri	Kütüphane	
1.DAĞITIM	14.836,86	14.856,94	6.290,27	13.205,24	4.903,90	3.076,83	609,06	274,35	58.053,46
ÖĞR.SAYISI	635	461	644	406	217	57	0	0	2.420
ÖĞRENCİ İŞLERİ MAAŞ DAĞITIMI	159,82	116,02	162,08	102,18	54,61	14,35			609,06
KÜTÜPHANE MAAŞ DAĞITIMI	71,99	52,26	73,01	46,03	24,60	6,46			274,35
TOPLAM	15.068,67	15.025,23	6.525,36	13.353,45	4.983,11	3.097,64			58.053,46

4.1.1.6. Akademik personel yayın teşvik ödemelerinin dağıtımı

İlgili giderlerde hesap kaleminin mizanı alınarak teşvikten faydalanan kişilerin hangi fakültelerin öğretim görevlisi oldukları tespit edilerek dağıtımına gidilmiştir. Kurum aslında hesap planında esas üretim gider yerleri oluşturmuş olsa böyle kalemlerin tespitinin yapılması daha sağlıklı ve zamanlı olarak yapılmış olacaktır.

Çizelge 4.9. Yayın teşvik ödemelerinin dağıtımı

YAYIN TEŞVİK GİDERLERİNİN DAĞITIMI	
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	YAYIN TEŞVİKLERİ
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	0,00
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	31.278,78
Meslek Yüksekokulu	10.426,26
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	46.918,17
Hukuk Fakültesi	10.426,26
Fen-Edebiyat Fakültesi	5.213,13
TOPLAM	104.262,59

4.1.1.7. Akademik personel yemek giderlerinin dağıtımı

Yemek giderlerin dağıtımında esas üretim gider yerlerinde çalışan akademisyenlerin sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılarak dağıtım gerçekleştirilmiştir. Olağan üstü durumlar haricinde kurum mesai saatleri homojen olduğu için yemek giderleri akademisyen sayısına bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Buda akademisyen sayısının dağıtım anahtarı olarak seçilme nedenidir.

Çizelge 4.10. Yemek giderlerinin dağıtımı

AKADEMİSYEN YEMEK GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Yemek Giderleri Tutarı	206.617,19	
Esas Üretim Gider Yerleri	Akademisyen Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	59	60.348,59
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	42	42.960,01
Meslek Yüksekokulu	31	31.708,58
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	39	39.891,44
Hukuk Fakültesi	21	21.480,00
Fen-Edebiyat Fakültesi	10	10.228,57

4.1.1.8. Veri tabanı lisans kiralama giderlerinin dağıtımı

Bu maliyet kaleminin özünde akademisyen ve öğrencilerin kullandığı veri sisteminin yıllık kiralama bedeli bulunmaktadır. Bu kaleme dağıtım anahtarı olarak toplam kullanıcı olan akademisyen + öğrenciler dikkate alınacaktır. Her fakülte'deki kullanıcı sayısını oluşturan akademisyen ve öğrencilerin sayısı dağıtım için en uygun ölçülerdir.

Çizelge 4.11. Veri tabanı kiralama giderlerinin dağıtımı

VERİ TABANI LİSANS KİRALAMA GİDERLERİNİN DAĞITIMI				
Giderler Tutarı	52.582,56			
Esas Üretim Gider Yerleri	Akademisyen Sayısı	Öğrenci Sayısı	Toplam Kullanıcı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	59	635	694	13.917,73
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	42	461	503	10.087,35
Meslek Yüksekokulu	31	644	675	13.536,70
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	39	406	445	8.924,19
Hukuk Fakültesi	21	217	238	4.772,94
Fen-Edebiyat Fakültesi	10	57	67	1.343,64
	202	2.420	2.622	52.582,56

4.1.1.9. Öğrenci başarı bursu giderlerinin dağıtımı

Okul üniversiteye giriş sınavlarında belli dereceye ulaşan ve kendilerini tercih eden öğrencilere elde ettikleri derecelere göre nakit olarak başarı bursu vererek ödüllendirmektedir. Burslar her dönem ekim-mayıs ayları arasında sekiz ay boyunca nakit olarak ödenmektedir. Ödenen burslar dereceye göre 250 TL, 500 TL ve 750 TL olarak verilmektedir. Bu kalemin dağıtımında burslardan faydalanan öğrencilerin hangi fakülte'lere bağlı oldukları ve ne kadar burs aldıkları bilindiği için dağıtım kayıtlara göre yapılmıştır.

Hukuk Fakültesi : 30 Öğrenci 91.250 TL

Fen Edebiyat Fakültesi : 5 Öğrenci 10.000 TL

4.1.1.10. İndirilemediği için gider yazılan KDV'nin dağıtımı

Üniversite %25, % 50 ve %100 burslu olarak YÖK'ün belirlediği ölçüler doğrultusunda burslu öğrenci okutmaktadır. Okuttuğu bu öğrencilerden kaynaklanan indirimlerin gelirler içindeki oranı kadar kısmını indirilecek katma değer vergisinden indirememekte ve giderlerine ilave etmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan fazla katma değer vergisi de ilave bir eğitim gideri olarak kuruma yüklenmektedir. Bu kalemin dağıtımında fakültelere ait olan indirim oranlarının toplam indirimler içindeki oranı dikkate alınacaktır. Bunu tespiti için öncelikle eğitim ücret kayıtlarından rapor alınmış ve indirimlerin toplam rakamı bulunarak fakültelerin payları belirlenmiştir.

Toplam ciro içindeki indirimlerin toplam %'si : %0,274061715'tir. Fakültelerin bu orandaki payları ise aşağıdaki çizelgede verilmiştir.

Çizelge 4.12. İndirim oranlarının fakültelere dağılım yüzdeleri.

Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	34%
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	20%
Meslek Yüksekokulu	14%
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	18%
Hukuk Fakültesi	12%
Fen-Edebiyat Fakültesi	2%
TOPLAM	%100

Çizelge 4.13. İndirilemeyen KDV'nin dağıtımı

İNDİRİM KONUSU YAPILAMAYAN KDV'NİN DAĞITIMI		
İndirilemeyen KDV Tutarı	367.985,25	
Esas Üretim Gider Yerleri	Toplam Kullanıcı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	34%	124.233,15
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	20%	72.940,41
Meslek Yüksekokulu	14%	53.136,46
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	18%	65.793,33
Hukuk Fakültesi	12%	43.036,81
Fen-Edebiyat Fakültesi	2%	8.845,10
	100%	367.985,25

4.1.1.11. Öğrenci etkinlik giderlerinin dağıtımı

Okul; öğrencilerin moral ve motivasyonlarına yönelik olarak belirli dönemlerde sosyal etkinler yapmaktadır. Her hangi bir grup, sınıf, bölüm veya fakülteye ait olarak yapılmayan bu faaliyetler çoğunluk ile tüm öğrencilere hitap etmektedir. Ender olarak yapılan küçük gruplara hitap eden etkinlikler önemli bir rakam teşkil etmediğinden göz ardı edilmiştir. Dağıtım anahtarı olarak hizmetlerden faydalanan öğrencilerin sayısı seçilmiştir.

Çizelge 4.14. Öğrenci etkinlik giderlerinin dağıtımı

ÖĞRENCİ ETKİNLİK GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	250.915,00	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	65.839,27
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	47.798,27
Meslek Yüksekokulu	644	66.772,42
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	42.095,66
Hukuk Fakültesi	217	22.499,40
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	5.909,98
	2.420	250.915,00

4.1.1.12. Kırtasiye giderlerinin dağıtımı

Bu maliyet hesabında büro kırtasiye giderleri dışındaki öğrencilere yönelik hizmetlerin gereği oluşan kırtasiye giderleri bulunmaktadır. Öğrenci kimlik kartları ve basım malzeme giderleri, sınav kâğıdı basımları gibi. Bu kalemin dağıtımında da dağıtım anahtarı olarak yine öğrenci sayılarından faydalanılmıştır.

Çizelge 4.15. Kırtasiye giderlerinin dağıtımı

KİRTASİYE GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	104.101,00	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sy.	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	27.315,76
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	19.830,81
Meslek Yüksekokulu	644	27.702,91
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	17.464,88
Hukuk Fakültesi	217	9.334,68
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	2.451,97
	2.420	104.101,00

4.1.1.13. Elektrik ve yakıt giderlerinin dağıtımı

Okulun elektrik giderleri muhasebe kayıtlarında yüzdesel olarak, eğitim ve genel yönetim giderleri arasında paylaştırılmıştır. Eğitim alanlarına düşen lamba ve klima sayısı eşit olduğundan ve kullananlar değişkenlik gösterdiğinden dolayı bu giderin dağıtılmasında kullanıcı sayısı dikkate alınmıştır. Dağıtım anahtarı olarak mevcut hizmetlerden faydalanan birey sayısı olan öğrenciler düşünülmüştür.

Çizelge 4.16. Elektrik ve yakıt giderlerinin dağıtımı

ELEKTRİK VE YAKIT GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	352.435,58	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	92.477,93
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	67.137,52
Meslek Yüksekokulu	644	93.788,64
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	59.127,62
Hukuk Fakültesi	217	31.602,69
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	8.301,17
	2.420	352.435,58

4.1.1.14. Telefon ve internet giderlerinin dağıtımı

Gider hesabının adında telefon ibaresi bulunsa da bu hesapta sadece öğrencilere sunulan wireless internet hizmet giderleri bulunmaktadır. İnternet hizmeti tüm öğrencilere açık olup idari işler ile kullanılan bağlantı ayrıca mevcuttur. Bu hizmetten sadece öğrenciler faydalanmaktadır. Bundan dolayı dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı seçilmiştir.

Çizelge 4.17. Telefon ve internet giderlerinin dağıtımı

TELEFON VE İNTERNET GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	97.256,00	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	25.519,65
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	18.526,87
Meslek Yüksekokulu	644	25.881,35
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	16.316,50
Hukuk Fakültesi	217	8.720,89
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	2.290,74
	2.420	97.256,00

4.1.1.15. Su giderlerinin dağıtımı

Su giderleri kayıt edilirken herhangi bir ayrıma tabi tutulmadığından dolayı tüm kullanıcılar dikkate alınmıştır. Hesabın bakiyesi I. dağıtımda tüm kullanıcı sayına dağıtılmış ve II. dağıtımda idari personel kullanımı dikkate alınmamış kütüphane ve öğrenci işleri II. dağıtıma tabi tutularak maliyetler belirlenmiştir.

Çizelge 4.18. Su giderlerinin dağıtımı

SU GİDERLERİNİN I. Ve II. DAĞITIMI								
Giderler Tutarı	44.274,56							
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Akdmşyn Sayısı	Diğer	Toplam	I. Dağıtım Tutarı	Kütüphane	Öğrenci İşleri	Toplam
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	59	0	694	11.508,07	8,70	17,40	11.534,18
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	42	0	503	8.340,86	6,32	12,64	8.359,82
Meslek Yüksekokulu	644	31	0	675	11.193,01	8,83	17,65	11.219,48
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	39	0	445	7.379,09	5,56	11,13	7.395,79
Hukuk Fakültesi	217	21	0	238	3.946,57	2,97	5,95	3.955,49
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	10	0	67	1.111,01	0,78	1,56	1.113,35
Kütüphane	0	0	2	2	33,16			
Öğrenci İşleri	0	0	4	4	66,33			
İdari Personel	0	0	42	42	696,45			
	2.420	202	48	2.670	44.274,56			

4.1.1.16. Öğrenci taşıma ring giderlerinin dağıtımı

Bu kalemde yine sunulan hizmet öğrenci başına göre olmakta ve rakamlar öğrenci sayısına göre değişiklik göstermektedir. Yabancı dil hazırlık sınıfı bu kalemde dikkate alınmamıştır bunun nedeni hazırlık sınıfının başka bir bölgede hizmet vermesinden dolayı ulaşım problemi olmadığı için servis hizmeti sunulmamasıdır.

Çizelge 4.19. Ring giderlerinin dağıtımı

ÖĞRENCİ TAŞIMA RİNG GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	359.055,46	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	0	0,00
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	92.730,85
Meslek Yüksekokulu	644	129.541,58
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	81.667,52
Hukuk Fakültesi	217	43.649,88
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	11.465,64
	1.785	359.055,46

4.1.1.17. Eğitim alanı temizlik giderlerinin dağıtımı

Kurum temizlik işlerinde taşeron firma kullanmaktadır. Taşeron firma çalışan kişi başına düşen maliyetleri belirlemekte ve fatura düzenleyerek okuldan tahsil etmektedir. Eğitim alanının temizlik hizmeti ile görevli personel buradan çıkartım yapılarak kayıt altına alınmaktadır. Aslen her esas üretim gider yerinin kendine has eğitim alanı olmasına karşın ortak alanların çokluğundan dolayı alan dikkate alınmamış hizmeti alan kişi sayısı olan fakültelerin öğrenci sayıları dağıtım anahtarı olarak dikkate alınmıştır.

Çizelge 4.20. Temizlik giderlerinin dağıtımı

TEMİZLİK GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	1.052.561,15	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	276.188,57
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	200.508,55
Meslek Yüksekokulu	644	280.103,05
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	176.586,71
Hukuk Fakültesi	217	94.382,55
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	24.791,73
	2.420	1.052.561,15

4.1.1.18. Eğitim araç gereçlerinin tamir ve bakım giderlerinin dağıtımı

Temizlik giderlerinde olduğu gibi bu kalemdede durum aynıdır. Ortak alan çokluğundan dolayı en sağlıklı anahtar olarak öğrenci sayısı seçilmiştir.

Çizelge 4.21. Tamir bakım giderlerinin dağıtımı

EĞİTİM ARAÇ GEREÇ TAMİR GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	97.358,65	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	25.546,59
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	18.546,42
Meslek Yüksekokulu	644	25.908,67
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	16.333,72
Hukuk Fakültesi	217	8.730,09
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	2.293,16
	2.420	97.358,65

4.1.1.19. Kütüphane ve dokümantasyon giderlerinin dağıtımı

Bu kalemdede kütüphaneye alınan süreli yayınlar, kitaplar ve elektronik doküman veri tabanları ve abonelikleri bulunmaktadır. Bu hizmetlerden faydalananlar hiçbir zaman homojen özellik taşımamaktadır. Birçok kaynak öğrencilerin ortak kullandığı niteliktedir. Bu sebepten dolayı yine kullanıcı sayısı olan öğrenci sayısı dağıtım anahtarı olarak dikkate alınmıştır.

Çizelge 4.22. Kütüphane ve dokümantasyon giderlerinin dağıtımı

KÜTÜPHANE VE DOKÜMANTASYON GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	63.675,44	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	16.708,22
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	12.129,91
Meslek Yüksekokulu	644	16.945,03
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	10.682,74
Hukuk Fakültesi	217	5.709,74
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	1.499,79
	2.420	63.675,44

4.1.1.20. Revir ve tedavi giderlerinin dağıtımı

Bu gider kalemin içerisinde, zorunlu olarak sağlık hizmeti yüklenilen burslu öğrencilerin tedavi giderleri, revir ilaçları, benzeri sebepler ile sağlık hizmeti yüklenilen öğrencilerin tedavi giderleri bulunmaktadır. Kalemin ciddi bir rakam teşkil etmemesinden dolayı kişi kişi kontrol yapılmamış ve bu durum göz ardı edilerek öğrenci sayına göre dağıtım yapılmıştır.

Çizelge 4.23. Revir ve tedavi giderlerinin dağıtımı

REVİR VE SAĞLIK GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	9.775,10	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	2.564,95
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	1.862,12
Meslek Yüksekokulu	644	2.601,31
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	1.639,95
Hukuk Fakültesi	217	876,53
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	230,24
	2.420	9.775,10

4.1.1.21. Güvenlik hizmet giderlerinin dağıtımı

Güvenlik hizmetlerinden de temizlikte olduğu gibi tamamen taşeron firmadan hizmet alınmaktadır. Eğitim alanının güvenlik hizmetini sağlayan personelin maliyeti öğrenci sayısı kullanılarak fakültelere dağıtılmıştır.

Çizelge 4.24. Güvenlik giderlerinin dağıtımı

GÜVENLİK GİDERLERİNİN DAĞITIMI		
Giderler Tutarı	371.752,68	
Esas Üretim Gider Yerleri	Öğrenci Sayısı	Dağıtım Tutarı
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	635	97.546,67
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	461	70.817,35
Meslek Yüksekokulu	644	98.929,23
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	406	62.368,42
Hukuk Fakültesi	217	33.334,85
Fen-Edebiyat Fakültesi	57	8.756,16
	2.420	371.752,68

4.1.1.22. Maliyet dağılımı tablosu

Maliyetler teker tespit edildikten sonra aşağıdaki tabloda toplanmış ve eğitim hizmet giderlerinin hangi fakülte de ne kadar maliyet toplandığı belirlenmiştir. Ağırlık olarak en fazla ağırlığa sahip kalemlerin maaş, sigorta ve temizlik olduğu görülmektedir. Her hizmet kurumunun asli unsuru insan olduğu için maliyetlere yansıyan temel kaleminde ücret ve ücrete bağlı giderler olduğu unutulmamalıdır. Maliyet hesap edilmek istendiğinde yapılması gereken ilk iş doğru bir hesap planı ile işe başlamaktır. Hesap planında üretime etkileyen giderler ile işin devamı için gerekli giderler birbirinden ayrılmalıdır. Esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerleri doğru olarak tespit edilmeli, ücreti farklı olarak belirlenen her bir ürün için esas üretim gider yeri tanımlanmalıdır. Son olarak yapılan harcamaların neye göre esas üretim gider yerlerine dağıtılacağı belirlenmelidir. En sağlıklı sonucu verecek dağıtım anahtarı tespiti ve sürecin izlenmesi ile doğru maliyet tespiti yapılabilecektir.

Çizelge 4.25. Maliyet dağılım tablosu

	MAAŞ	SİGORTA	GELİR VERGİSİ	DAMGA VERGİSİ	YAYIN TEŞVİKLERİ	YEMEK	VERİ TABANI	BAŞARI BURLARI	İNDİRLEMİYEN KDV	ÖĞRENCİ ETKİNLİKLERİ	KIRTASIYE	ELEKTRİK	İNTERNET	SU	RİNG	TEMİZLİK	TAMİR VE BAKIM	SAĞLIK GİDERLERİ	GÜVENLİK	TOPLAM
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	1.754.686	809.294	188.827	15.069	0	60.349	13.918	0	124.233	65.839	27.316	92.478	25.520	11.534	0	276.189	25.547	2.565	97.547	3.590.907
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	1.778.546	741.257	190.022	15.025	31.279	42.960	10.087	0	72.940	47.798	19.831	67.138	18.527	8.360	92.731	200.509	18.546	1.862	70.817	3.428.236
Meslek Yüksekokulu	769.362	351.855	75.629	6.525	10.426	31.709	13.537	0	53.136	66.772	27.703	93.789	25.881	11.219	129.542	280.103	25.909	2.601	98.929	2.074.628
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	1.594.018	659.679	166.842	13.353	46.918	39.891	8.924	0	65.793	42.096	17.465	59.128	16.317	7.396	81.668	176.587	16.334	1.640	62.368	3.076.417
Hukuk Fakültesi	608.351	199.954	68.430	4.983	10.426	21.480	4.773	91.250	43.037	22.499	9.335	31.603	8.721	3.955	43.650	94.383	8.730	877	33.335	1.309.771
Fen-Edebiyat Fakültesi	377.871	147.540	37.521	3.098	5.213	10.229	1.344	10.000	8.845	5.910	2.452	8.301	2.291	1.113	11.466	24.792	2.293	230	8.756	669.264
	6.882.834	2.909.580	727.270	58.053	104.263	206.617	52.583	101.250	367.985	250.915	104.101	352.436	97.256	43.578	359.055	1.052.561	97.359	9.775	371.753	14.149.224

Aşağıda her fakültenin(Esas üretim gider yerinin) maliyeti belirlendikten sonra birim maliyetler belirlenmiştir. Ortaya çıkan rakamlar ile daha önceden belirlenen eğitim ücretleri karşılaştırılmıştır. Çizelgede de görüldüğü gibi sağlıklı bir fiyatlandırma yapıldığını söylemek mümkün değildir. Toplam bütçe içinde bir birinin açığını kapatan kalemler burada bir birinin eksikliğini ortaya çıkarmaktadır. Bazı kalemlerin fiyatlandırmasının tekrar yapılmasının gerekliliği ortadadır. Maliyet izleme bu açıdan bizlere hangi üründe ne durumda olduğumuzun sağlıklı sonucunu vermektedir. Gelir tablosunu her bir gider yeri için ayrıca düzenlemiş olsak bazı kalemlerde zarar ortaya çıkacaktır. Sonuç olarak işletme verimleri kalemlerini gözden kaçırabilmekte, verimsiz olanlardan ise habersiz ve müdahalede bulunamamaktadır. Doğru maliyet tespiti ile böyle durumların önlenmesi mümkündür. Maliyet muhasebesi; fiziki mal veya hizmet ne tür üretim olursa olsun bize doğru yolu göstermek için başvurulabilecek en güzel kılavuzdur.

Çizelge 4.26. Maliyet analizi tablosu

	TOPLAM MALİYET	ÖĞRENCİ SAYISI	BİRİM MALİYET	EĞİTİM ÜCRETİ
Yabancı Dil Hazırlık Sınıfı	3.590.907,44	635	5.654,97	12.000,00
Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi	3.428.235,94	461	7.436,52	13.750,00
Meslek Yüksekokulu	2.074.627,93	644	3.221,47	7.000,00
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	3.076.417,05	406	7.577,38	12.750,00
Hukuk Fakültesi	1.309.771,13	217	6.035,81	14.750,00
Fen-Edebiyat Fakültesi	669.264,30	57	11.741,48	12.750,00
	14.149.223,79	2.420		

4.2. Anket Çalışması

Çalışmanın bu bölümünde İzmir bölgesinde faaliyet gösteren, özel öğretim kurumları ile anket çalışması yapılmıştır. Özel öğretim sektörüne bakış açıları ve maliyet muhasebesi hakkındaki düşünceleri incelenmiştir. Düzenlenen ankette 19 soru yer almıştır. Katılımcı kurum sayısı 43'tür. Sorulan anket soruların yanıtları aşağıda incelenmiştir.

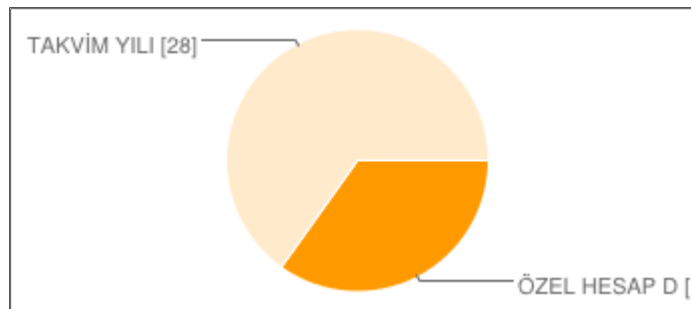
Şekil 4.1. Ankete katılanların faaliyet alanları

OKUL ÖNCESİ EĞİTİM	9	%12
İLKÖĞRETİM	13	%17
ORTAÖĞRETİM	12	%16
YÜKSEK ÖĞRETİM	2	%3
KURSLAR	15	%20
DERSANELER	18	%24
Diğer	7	%9

Ankete katılanların faaliyet alanları sorulmuş, %24 katılım oranı ile dersaneler önemli bir paya sahip olarak görülmektedir.

Soru: Kurumunuzun vergilendirme dönemi nedir?

Şekil 4.2. Vergilendirme dönemi grafiği

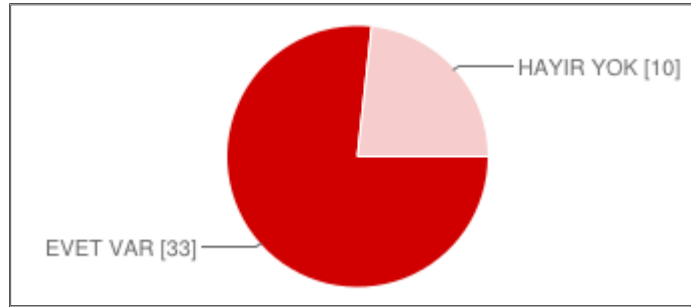


ÖZEL HESAP DÖNEMİ	15	%35
TAKVİM YILI	28	%65

Katılımcıların %65’lik dönemi faaliyet dönemini dikkate almayarak, takvim yılını hesap dönemi olarak seçmişlerdir. Buda kurumların gelir ve giderlerini dönemsel olarak izlemediklerini göstermektedir.

Soru: Gelecek yıllarda yatırım ve büyüme hedefiniz var mıdır?

Şekil 4.3. Büyüme hedefi grafiği



EVET VAR	33	%77
HAYIR YOK	10	%23

Ankete katılanlarının %77’lik büyük bir kısmı yatırım hedefi olduğu belirtmiştir. Bu yanıtlardan da anlaşılacağı gibi sektör büyümeye devam edecek ve dolayısı ile rekabet ortamı daha da güçlenecektir.

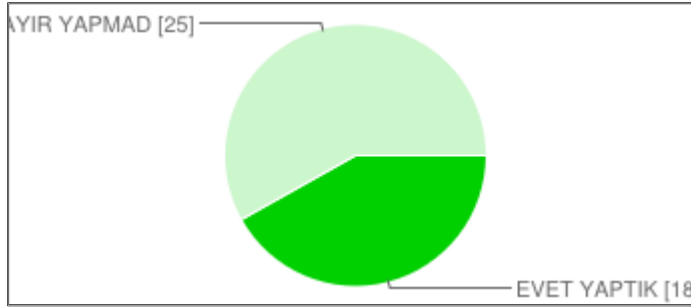
Soru: Varsa girmek istediğiniz faaliyet alanını belirtir misiniz?

OKUL ÖNCESİ EĞİTİM	7	%11
İLKÖĞRETİM	11	%17
ORTA ÖĞRETİM	11	%17
YÜKSEK ÖĞRETİM	2	%3
KURSLAR	10	%15
DERSANELER	10	%15
Diğer	14	%22

Katılımcıların büyük çoğunluğu kendi sektöründe yatırıma olumlu bakmaktadır. Diğer seçeneğindeki %22’lik katılımcı yatırım düşünmeyenleri kapsamaktadır.

Soru: Hedefiniz varsa proje araştırması yaptınız mı?

Şekil 4.4. Proje araştırma grafiği

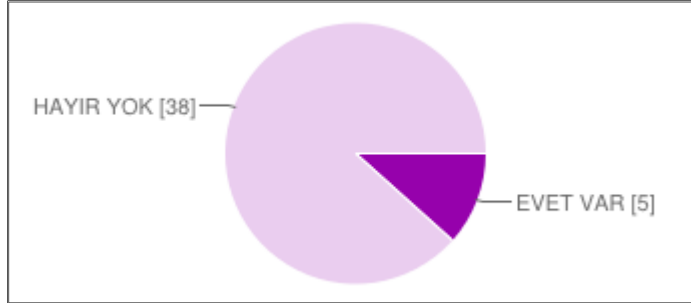


EVET YAPTIK	18	%42
HAYIR YAPMADIK	25	%58

Katılımcılardan %42'si yatırım için proje araştırması yapmış, %23'ü proje hedeflememiş, diğer %35 ise yatırım planı yapmış ancak proje çalışması yapmamıştır.

Soru: Ulusal düzeyde hedefleriniz var mıdır?

Şekil 4.5. Ulusal hedef grafiği

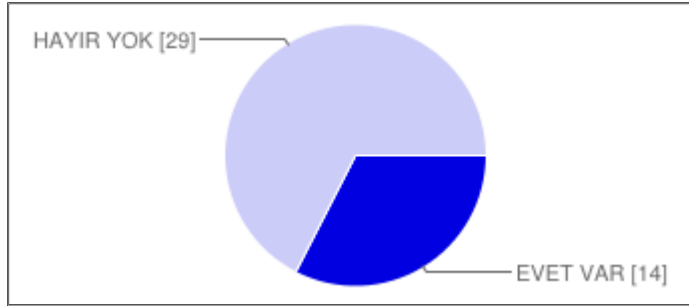


EVET VAR	5	%12
HAYIR YOK	38	%88

Katılımcılara ulusal düzeyde projelerinin olup olmadığı sorulmuş, ancak %12'si ulusal düzeyde hedef belirlemiştir. Diğer çoğunluk küçük ve yerel sermayeyi temsil etmektedir.

Soru: Vizyon 2023 eğitim hedeflerinden bilginiz var mı?

Şekil 4.6. Vizyon 2023 bilgi sahipliği grafiği

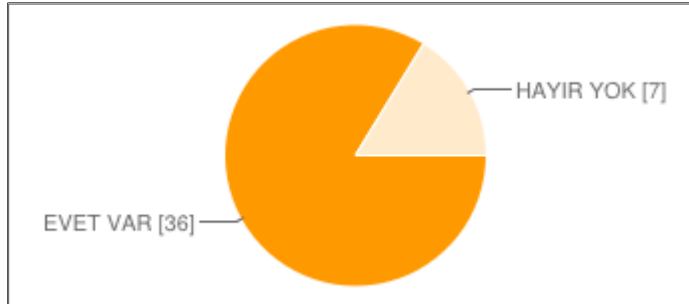


EVET VAR	14	%33
HAYIR YOK	29	%67

Katılımcılara TÜBİTAK Vizyon 2023 programı hakkındaki bilgileri sorulmuş ve %67'lik katılımcının programdan bilgisinin olmadığı tespit edilmiştir. Türkiye'nin önemli hedefleri arasında yer alan Vizyon 2023 programının yeterince tanıtımının yapılmadığı düşünülmektedir. Dolayısı ile programa katılımın da farkındalık düzeyi ile sınırlı kalacağı belirlenmiştir.

Soru: Devletin özel eğitime verdiği desteklerden bilginiz var mı?

Şekil 4.7. Devlet desteği bilgi sahipliği grafiği

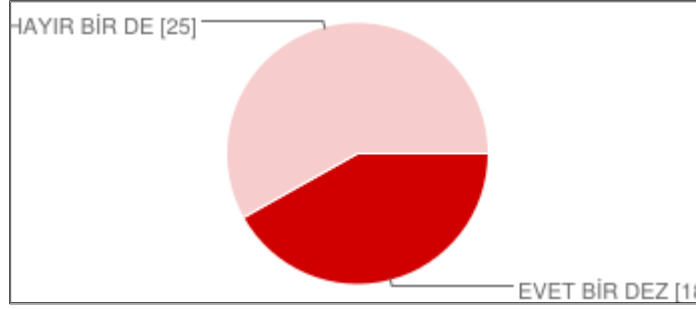


EVET VAR	36	%84
HAYIR YOK	7	%16

Katılımcıların büyük bölümünün devletin yatırım ve cari teşviklerinden bilgisinin olduğu görülmektedir.

Soru: Sizce eğitimde devletin rakip olması bir dezavantaj mıdır?

Şekil 4.8. Devlet ile rekabet düşünce grafiği

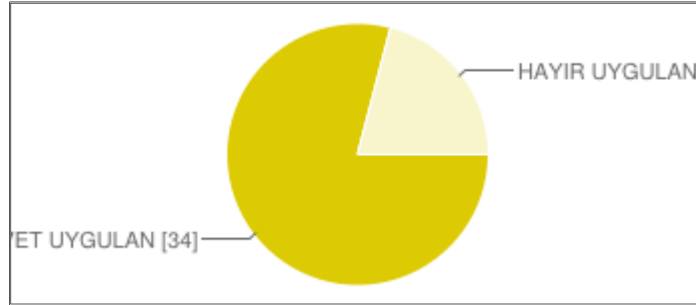


EVET, BİR DEZAVANTAJDIR	18	%42
HAYIR, BİR DEZAVANTAJ DEĞİLDİR	25	%58

Katılımcılara devletin rakip olarak görülüp, görülmediği sorulmuştur. Katılımcıların arasında bu konuda fikir birliği bulunmadığı görülmüş, ancak yine de az da olsa çoğunluğun devleti rakip olarak görmediği tespit edilmiştir.

Soru: Devletin birçok kamu kurumunu özelleştirmesi eğitim içinde uygulanmalı mıdır?

Şekil 4.9. Eğitimin özelleştirilmesine ait düşünceler



EVET UYGULANMALIDIR	34	%79
HAYIR UYGULANMAMALIDIR	9	%21

Katılımcıların büyük çoğunluğu kamu eğitim kurumlarının özelleştirilmesine sıcak bakmamaktadır.

Soru: Tahmini bütçenizde giderlerinizi neye göre belirliyorsunuz?

GEÇMİŞ YILLARA GÖRE	18	%38
TAHMINİ MALİYETLERE GÖRE	29	%60
Diğer	1	%2

Katılımcıların %60'ı bütçelerini tahmini maliyetlere göre belirlemektedirler. Diğer % 38 ise geçmiş yılların bütçelerine ilaveler yaparak bütçe belirlemektedirler.

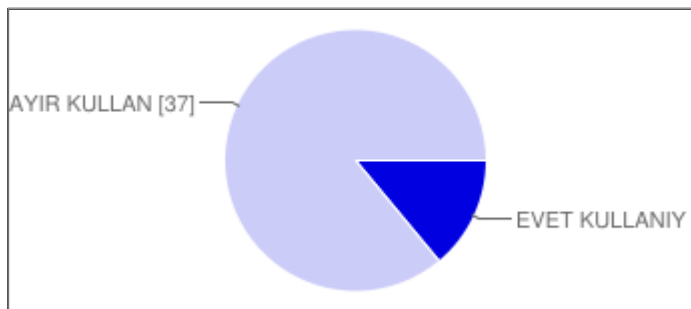
Soru: Tahmini bütçenizde ücretlerinizi neye göre belirliyorsunuz?

PİYASA DEĞERİ	18	%36
MALİYET BELİRLEYEREK	12	%24
TAHMINİ DEĞER	19	%38
Diğer	1	%2

Eğitim kurumu yöneticilerinin eğitim ücretlerini belirlerken genellikle tahmini değerlere yöneldikleri görülmektedir. %36'lık diğer kısım ise piyasa bilgilerine başvurmaktadır.

Soru: Kayıtlarınızda maliyet muhasebesini kullanıyor musunuz?

Şekil 4.10. Maliyet muhasebesi uygulanma grafiği

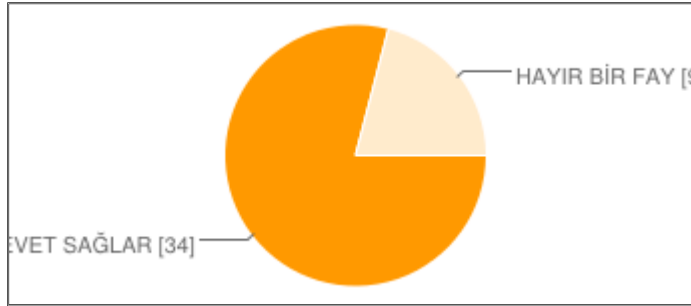


EVET KULLANIYORUZ	6	%14
HAYIR KULLANMIYORUZ	37	%86

Ankete katılanların %86'lık bölümü kayıtlarında maliyet hesaplarını kullanmamaktadırlar.

Soru: Maliyet muhasebesi tutmak size bir avantaj sağlar mı?

Şekil 4.11. Maliyet muhasebesi avantaj soru grafiği



EVET, SAĞLAR	34	%79
HAYIR, BİR FAYDA SAĞLAMAZ	9	%21

Katılımcıların %79'luk bölümü eğer maliyet muhasebesi kullanırlarsa avantajlı olacaklarını düşünmektedirler.

Soru: Sizce maliyet muhasebesinin avantajları nelerdir?

PLANLAMA AVANTAJI	25	%24
İSTATİSTİKİ BİLGİ AVANTAJI	29	%28
KONTROL AVANTAJI	29	%28
HEDEFLEME AVANTAJI	19	%18
Diğer	3	%3

Maliyet muhasebesi kullanılması durumunda ortaya çıkacak avantajlar yukarıdaki gibi sıralanmıştır. En önemli avantaj olarak dikkati çekenler bilgi ve kontrol avantajlarıdır.

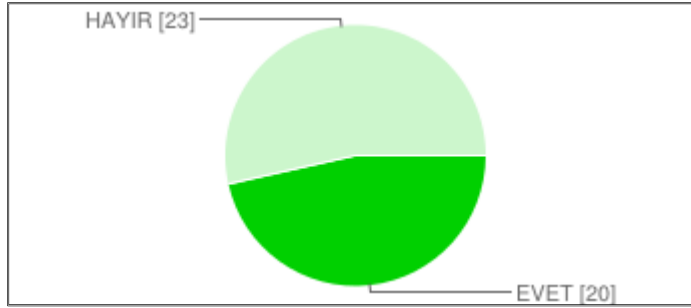
Soru: Sizce maliyet hesabının dezavantajları nelerdir?

UYGULANMASI ZORDUR	39	%54
EK MALİYET GETİRİR	17	%24
GEREKSİZ İŞ YOĞUNLUĞU GETİRİR	16	%22
Diğer	0	%0

Katılımcıların %54'lük bölümü maliyet muhasebesinin uygulanmasının zor olduğunu düşünmektedir.

Soru: Sizce maliyet muhasebesi sadece üretim sektörüne mi hitap ediyor?

Şekil 4.12.Maliyet muhasebesi sadece üretim sektörüne mi hitap ediyor

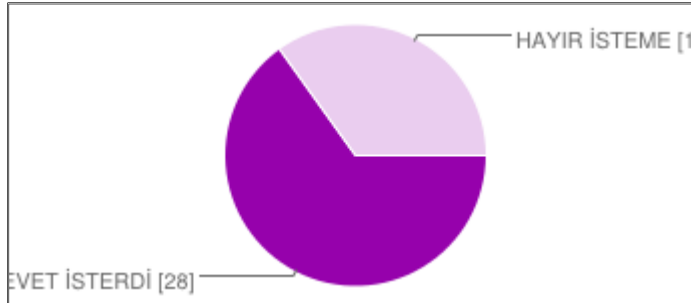


EVET	20	%47
HAYIR	23	%53

Katılımcıların fikirleri bu konuda birbirlerine yakın olarak ikiye ayrılmaktadır. Az da olsa %5’lik fark ile çoğunluk maliyet muhasebe sisteminin hizmet sektörüne de hitap ettiğini düşünmektedir.

Soru: Maliyet muhasebesi uygulamak ister miydiniz?

Şekil 4.13. Maliyet muhasebesi uygulama istek grafiği



EVET İSTERDİM	28	%65
HAYIR İSTEMEZDİM	15	%35

Katılımcıların %65’lik büyük çoğunluğu maliyet muhasebesi sistemlerini kullanmaya olumlu bakmaktadır. Küçümsenmeyecek büyüklüğe sahip diğer katılımcılar ise maliyet muhasebesini kullanmak istememektedirler.

Soru: Maliyet muhasebesinin hizmet sektöründe çok az kullanılmasının sebepleri nelerdir?

UYGULAMANIN ÇOK ZOR OLMASI	27	%25
MEVCUT HESAP PLANININ YETERSİZ OLMASI	19	%18
GEREKSİZ OLMASI	9	%8
TAM OLARAK BİLİNMEMESİ	28	%26
HİZMET SEKTÖRÜNE HİTAP ETMEMESİ	23	%21
Diğer	1	%1

Katılımcıların maliyet muhasebesini kullanmamalarının sebeplerini belirlemek ve kullananların ise olumsuz yön olarak gördükleri seçenekleri belirlemek için yukarıda soru sorulmuştur. Sonuç olarak maliyet muhasebesinin tam olarak bilinmediği ve uygulanmasının zor olduğu düşünülmektedir. Gereksiz olduğunu düşünenler ile birlikte, hizmet sektörüne hitap etmediğini düşünenler ve hesap planını yetersiz görenlerde bulunmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz küresel ekonomi şartları çerçevesinde işletmeler rekabet ortamının gerektirdiği özellikleri taşımak zorundadırlar. Ülkemizin gelişmekte olan sektörleri arasında yer alan özel öğretim sektörü bu anlamda dikkatli izlenmesi gereken bir özelliğe sahiptir. Sektörde yer alan işletmeler hem kendilerini tatmin edecek, hem piyasada rekabet edebilecek bir fiyat ve tutundurma politikası izlemek zorundadırlar. Devlet işletme olarak rakip gibi gözükmese de talebi etkileyen bir unsurdur. Bu durumda işletmeler çok yönlü etkilerin baskısı altına girmektedirler. Kaliteli eğitim, denge fiyat, sosyal imkânlar, reklam ve tanıtım, başarılı kadrolar, yeterli teknik donanım rekabetin unsurları durumundadır. Ülke ekonomisinde önemli bir yer tutan bu sektörde fırsatlar ve tehditler ciddi derecede mevcudiyetini korumaktadır. Devletin rekabet etkisi, ciddi orandaki vergi yükü, kontrolsüz büyüme, yasal sorunlar sektörü olumsuz yönde etkilemektedir.

Çalışmamızın etiketlerinden olan fiyatlandırma işletmeler için piyasaya hâkim olma veya piyasadaki silinme olasılıklarının en etkili figüranlarından. Hassas bir piyasa dengesinin olduğu bu sektörde fiyatlandırmada da hassasiyete ihtiyaç vardır. Diğer sektörler için olduğu gibi bu sektör için de maliyetler belirlenmeden yapılan fiyatlandırmalar risk içermektedir. Yapılan araştırmada da görüldüğü gibi piyasaya yatırım gittikçe artmakta dolayısı ile rekabetin ileride daha da şiddetleneceği düşünülmektedir.

Yapılan araştırmada işletmelerin maliyet muhasebesini etkili olarak kullanmadıkları tespit edilmiştir. Fırsat ve tehditlerin ciddi boyutlarda olduğu bu sektörde maliyetlerin dikkate alınmaması düşündürücü bir durumdur. Sektörün gelişimine yardımcı olmak ve OECD ülkeleri seviyesine çıkartmak için sektör üzerinde daha fazla inceleme yapılmalı, sektör yönetici ve yatırımcıları daha bilinçli hale getirilmeli, yasal olarak sektör desteklenmelidir.

Sektörde maliyet muhasebesi kullanımı oranı oldukça düşük olarak ortaya çıkmaktadır. Mevcut durum ülke geleceği açısından önemli bir yere sahip olan bu sektör için bir tehdit olarak düşünülmelidir. Maliyetler belirlenmeden yapılmış bir fiyatlandırma her işletme olduğu gibi özel öğretim işletmeleri içinde büyük bir tehdit unsurudur. Sektörün geleceği için devlet kurumlarına, TÜRMOB'a, Ticaret Odalarına, Üniversitelere, Akademisyenlere yatırımcılar kadar görev düşmektedir.

Yapılan araştırma sonuçlarına göre küçük işletmeler, büyük işletmelere göre maliyetlere ve maliyet muhasebesine daha az önem vermektedirler. İşletmeler maliyet muhasebesine önem verse de belirli sebeplerden dolayı kullanmamaktadırlar. Hizmet üretim maliyeti yeterince dikkate alınmamakta ve tam olarak bilinmemektedir. Mevcut araştırma sonuçları işletmelerin profesyonel olarak yönetilmedikleri düşündürmektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde sektördeki bir işletmenin maliyet tespiti yapılmış ve ortaya çıkan maliyetler ile belirlenen maliyetler karşılaştırılmıştır. Maliyet muhasebesin özel öğretim kurumlarında soyut kavramlar üzerinde de kullanılabileceği otaya konulmaya çalışılmıştır. Üretilen ürünün hizmet olmasından dolayı birçok gider soyut niteliktedir. Hizmet giderlerinin büyük bölümü maaş, sigorta ve vergi giderlerinden oluşmaktadır. Doğru dağıtım anahtarının tespit edilmesi ile bu soyutluğun önüne geçilebilirliği ve giderlerin somutlaştırılmasının mümkün olduğu kanıtlanmaya çalışılmıştır.

Sonuç olarak doğru olarak hazırlanmış bir hesap planı, doğru tespit edilmiş dağıtım anahtarları ile hizmet işletmelerinin de maliyetlerini takip edebilecekleri ortaya konulmuştur. Rekabet ortamı arttıkça maliyet tespitine daha çok ihtiyaç duyulacaktır. Küçük işletmelerin dahi maliyet bilgisine ihtiyaçlarının olduğu açıkça görülmektedir. Bir diğer unsur olarak yönetimlerin daha profesyonel olarak hareket etmelerinin gerekli olduğu düşünülmüştür. Maliyet muhasebesi sektöre daha iyi tanıtılmalı, hizmet sektörüne yönelik bölümlerde eksiklikler ortaya konulmalı ve gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Vizyon 2023 çerçevesinde verilen eğitim destekleri ile sektöre katılımların artacağı ve maliyetlerin daha da önem kazanacağı açıktır.

İşletmelerin maliyet muhasebe sistemlerini kurmalı yatırım ve gelişimlerini kontrol altında tutmalı, maliyetlerini izlemeli, olumsuz durumlarda gerekli müdahaleleri anında yapabilecek profesyonel yapıya kavuşturulmalıdır.

KAYNAKLAR DİZİNİ

- Akdoğan, N., Gündüz, H.E., Sevim, A., 2012, Maliyet Muhasebesi, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, Eskişehir, 284s.
- Altuğ, 2006, Maliyet Muhasebesi, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 267s.
- Bilim, C.Y., 2002, Türkiye’de Çağdaş Eğitim Tarihi 1734-1876, Eskişehir, 538s.
- Bursal N. ve Ercan Y., 1990, Maliyet Muhasebesi; İlkeler ve Uygulama, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, 485s.
- Çankaya İ., 2010, Staja Başlama, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 3247s.
- Çelik, Y., 2006, Özel Okulların Türk Eğitim Sistemine Ekonomik Katkılarının Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 127s.
- Çetiner, E., 2010, Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama),Gazi Kitabevi, Ankara, 326s.
- Çokgezen, M. Ve Terzi, N., Türkiye’de Devletin Eğitime Müdahalesinin Yeterli Gerekçesi Var Mı?, Liberal Düşünce, 18:5-7.
- Cömert Ersen, Ç., 2011, Yönetim Muhasebesinde Zaman Odaklı Yaklaşımlar, Onikilevha Yayıncılık, İstanbul, 136s.
- Deniz, A., 2004, Eğitim yöneticilerine öneriler, İstanbul, 295s.
- Devlet Planlama Teşkilatı, 2009, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Dokuzuncu kalkınma planı 2007-2013, Ankara, 79s.
- Dızman, Ş., 2008, Ortaöğretim Kurumlarında Eğitim Maliyetlerinin analizi-Erzurum il merkezinde kamu ve özel ortaöğretim kurumları karşılaştırması, Doktora tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 189s.

- Elitaş, C., 2010, Maliyet Muhasebesine Giriş, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı, Afyon, 98s.
- Eğitim Bir Sen, 2010, Uluslararası Eğitim Felsefesi Kongresi, Küreselleşme Sürecinde Eğitim Sorunlarının Felsefi Boyutu, “Ömer Naci Soykan-Özgür eğitim”, Ankara, 800s.
- Eğitim Bir Sen, 2010, Uluslararası Eğitim Felsefesi Kongresi, Küreselleşme Sürecinde Eğitim Sorunlarının Felsefi Boyutu, “Parveen Munshi-Küreselleşme ve Üniversite”, Ankara, 800s.,
- Ertuna, İ.Ö., 1982, Maliyet Muhasebesi, Araştırma, Eğitim ve Ekin yayınları, İstanbul, 260s.
- Eyüboğlu, R., Uçar, Y., Çelik, H., Terzioğlu, T., Altay, E., Akkuş, A., Oktay, A., Hesapçioğlu, M., Sakaoğlu, N., Bircan, İ., Bayrak, C., 2009, Türkiye Özel Okullar Birliği: Türkiye’nin 2023 Eğitim Vizyonu, İstanbul, 264s.
- Frey, T., 2011, Uluslar Arası Eğitim Forumu II: Eğitimde İnnovasyon, Türk Eğitim Derneği, Ankara, 175s.
- Gürsoy, C.T., 2009, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 947s.
- Hacırüstemoğlu T., Şakrak Y., 2002, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 165s.
- İlyas, İ.E., 2012, Yüksek Öğretimin Finansmanı: Türkiye İçin Model Önerisi, Uzmanlık Tezi, T.C.Kalkınma Bakanlığı Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara, 224s.
- İş’te KOBİ - İşbankası, 2013, Eğitim Sektörüne Bakış, <http://www.istekobi.com.tr/sektorler/egitim-s12/sektore-bakis/egitim-b12.aspx> (Erişim Tarihi; 24.03.2012)

- Kavak, Y., 2010, Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği-Birleşmiş Milletler Nüfus Fonu, 2050'ye doğru nüfus bilim ve yönetim: Eğitim sistemine bakış, İstanbul, 158s.
- Kishalı, Y.ve Işıklılar S.S., 1999, Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 630s.
- Kotar, E., Ildır A., 1995, Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları, Ekin Kitabevi, Bursa, 173s.
- Maliye Bakanlığı, 1992, 1.Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, “ Muhasebe Usul ve Esasları- V – Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları”, 21447 No 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete, Ankara
- Milli Eğitim Bakanlığı, 2010, Türkiye Eğitim Sisteminin Örgütlemesi 2008/09, Devlet Kitapları Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü, Ankara, 307s.
- Milli Eğitim Bakanlığı, <http://ookgm.meb.gov.tr>, “Özel Eğitim Kurumları Genel Müdürlüğü” (Erişim tarihi; 18.03.2013)
- Özel Öğretim Derneği, 2012, “Özel Dershaneler”, <http://www.ozelogretim.org.tr/index.php?p=icerik&id=168>, (Erişim Tarihi; 22.03.2013)
- Özel, S., 2010, Maliyet Muhasebesi, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 465s.
- Özcelik, U., 2007, Ortaöğretim kurumlarının finansman kaynaklarının okul yöneticilerinin görüşlerinden yola çıkılarak belirlenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 70s.
- Sayma, S., Özel Eğitim ve Öğretim Kurumları Yönetimi, Yüksel Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 108s.
- Söyler, İ ve Karataş, S., Türkiye’de Özel Yüksek Öğretim Kurumlarının Kuruluşu ve Finansmanı, Maliye Dergisi, 71: 59-67.

Tutsak, S., 2002, İzmir’de Eğitim ve Eğitimciler 1850-1950, Ankara, 512s.

TÜBİTAK, 2005, Vizyon 2023 Teknoloji Öngörü Projesi: Eğitim ve insan kaynakları sonuç raporu ve strateji belgesi, Ankara, 112s.

TOBB, 2011, Ekonomi Raporu 2011, TÜİK GSYİH sektör oranları, Ankara, 2011 359s.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 2012, Türkiye Eğitim Meclisi Sektör Raporu 2011, Ankara, 83s.

Uragun, M., 1993, Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Yetkin Yayınları, Ankara, 768s.

Vizyon 2023, 2005, Vizyon 2023 Teknoloji Öngörü Projesi; eğitim ve insan kaynakları sonuç raporu ve strateji belgesi, Ankara, 110s.

Woddhall, M.2001, Eğitimde Maliyet Analizi, (Çev.Ş.ÇAKIR), A.Ü. Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Ankara, 274s.

Yıldız, Z., 2013, Eğitim Sürecinde Ortaya Çıkan Kayıpların Gerçek Maliyetlerin Hesaplanmasındaki Önemi, http://dhgm.meb.gov.tr/yayimlar/dergiler/Milli_Egitim_Dergisi/147/yildiz.htm, (Erişim Tarihi: 24.03.2013)

Yıldıztekin, A., 2010, KOSGEB’lerin Eğitim Desteği, <http://www.istekobi.com.tr/kobi-bilgi-merkezi/makaleler/kosgeb-lerin-egitim-destegi-m158.aspx> (Erişim tarihi; 23.03.2013)

Yükçü, S., 1992, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Matbaa, İstanbul, 370s.)

Yüksek Öğretim Kurulu, <http://www.yok.gov.tr>, (Erişim tarihi; 18.03.2013)